UNIVERSITÉ DE DIJON
Faculté de Droit

L'IMPÔT

SUR LES

TRAITEMENTS, SALAIRES, PENSIONS ET RENTES VIAGÈRES

LOI DU 31 JUILLET 1917

(Articles 23 à 29)

THÈSE POUR LE DOCTORAT ÈS SCIENCES POLITIQUES & ÉCONOMIQUES

Soutenue le Mardi, 9 Juillet 1918, à 16 heures

PAR

M. Amédée BATTUT
Contrôleur des Contributions directes
à RAMBOUILLET (Seine-et-Oise)

Président de la thèse : M. VIGNES, professeur

**Suffragants : MM. { DELPECH, professeur
GIFFARD, professeur**

PARIS
IMPRIMERIE PAUL DUPONT
4, RUE DU BOULOI, 4

1918

L'IMPÔT

SUR LES

TRAITEMENTS, SALAIRES, PENSIONS ET RENTES VIAGÈRES

UNIVERSITÉ DE DIJON
Faculté de Droit

L'IMPÔT

SUR LES

TRAITEMENTS, SALAIRES, PENSIONS ET RENTES VIAGÈRES

R. UNIV. BIBLIOTHEEK LEIDEN

LOI DU 31 JUILLET 1917

(Articles 23 à 29)

THÈSE POUR LE DOCTORAT ÈS SCIENCES POLITIQUES & ÉCONOMIQUES

Soutenue le Mardi, 9 Juillet 1918, à 16 heures

PAR

M. Amédée BATTUT

Contrôleur des Contributions directes

à RAMBOUILLET (Seine-et-Oise)

Président de la thèse : M. VIGNES, professeur

Suffragants : MM. { DELPECH, professeur / GIFFARD, professeur

« *La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses. Ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.* »

A MES PARENTS

A MES FRÈRES

Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41535709_0017

TABLE DES MATIÈRES

IMPÔT SUR LES SALAIRES, TRAITEMENTS, PENSIONS ET RENTES VIAGÈRES

Pages.

Introduction. Historique . . . . . 5 et 6

Première partie. — Législation de cet impôt.

Chapitre I. — Fondement financier et économique de l'impôt nouveau . . . . . 7 à 10
Chapitre II. — Projet de loi du 9 mars 1909. Loi du 31 juillet 1917. . . . . 10 à 17
Objet de cet impôt; son importance dans le budget; son vote . . . . . 17 à 19

Deuxième partie. — Assiette de cet impôt.

Chapitre I. — Sens des mots traitements, indemnités, émoluments, salaires, pensions et rentes viagères. Conditions légales pour être assujetti à cette contribution. Où la doit-on? . . . . . 20 à 25
Chapitre II. — Calcul des traitements, salaires, pensions et rentes viagères. Adjonction des avantages et déduction des frais. . . . . 25 à 28
Chapitre III. — Mode d'établissement de l'impôt. La déclaration contrôlée. 28
1° *Déclaration de l'employeur ou du débirentier.* Qui doit déclarer? Que doit-on déclarer? Quand faut-il remplir cette formalité et comment est-elle sanctionnée? . . . . . 29 à 36
2° *Déclaration de l'employé ou du crédirentier.* . . . . 36 et 37
3° *Moyens de contrôle de l'Administration.* Sanctions dont elle dispose. . . . . 37 à 41
Quels sont les droits du Trésor s'il n'y a pas eu déclaration? . . . . . 41 à 43
Chapitre IV. — Bases de l'impôt sur les traitements, salaires, pensions et rentes viagères. Non-cumul des

Pages

traitements et pensions par famille. Groupement des minimums exemptés. Taux de la taxe. Déductions pour charges de famille, dettes et impôts. . . . . 14 à 52

Chapitre V. — Annualité de l'impôt. Rôles. Omission aux rôles. Acquittement de l'impôt. Réclamations. . . . 52 à 55

Troisième partie. — Critique de cet impôt.

Chapitre I. — Inconvénients pour l'employeur . . . . . 56 à 58

Chapitre II. — Inconvénients pour l'Administration. . . 58

Chapitre III. — Improductivité de cette cédule . . . . . 58 à 62

Quatrième partie. — Réformes à réaliser. 63 à 67

Conclusion. . . . . 67 et 68

IMPÔT SUR LES SALAIRES, TRAITEMENTS, PENSIONS ET RENTES VIAGÈRES

INTRODUCTION. — HISTORIQUE

En matière de contributions directes, le système financier français, édifié depuis la Révolution de 1789, recourait aux impôts réels pour les propriétés bâties ou non bâties et frappait la rente foncière. Les bénéfices industriels, commerciaux et des professions libérales étaient atteints par la patente, basée sur un ensemble de signes extérieurs (nature de la profession, quantités vendues, population, nombre d'ouvriers ou de machines et loyer). Exception faite pour certaines valeurs mobilières, assujetties par la loi du 29 juin 1872 à une redevance de 4 0/0 sur le montant du coupon, il n'existait pas d'autre catégorie fiscale. On opérait divers prélèvements sur le revenu global, mais en faisant appel à des contributions défectueuses comme la mobilière ou les portes et fenêtres. La patente ainsi que la mobilière grevaient doublement par leur superposition le commerce et l'industrie ; en revanche les fonctionnaires, les salariés (ingénieurs d'usines, ouvriers) et les pensionnés se bornaient à acquitter, le cas échéant (1), l'impôt sur le loyer d'habitation.

Le projet de loi voté à la Chambre des députés, le 9 mars 1909, répartissait les diverses branches de revenus en sept cédules (2) ; il instituait aussi sur le revenu total individuel une cotisation progressive, destinée à corriger surtout l'improportionnalité des taxes indirectes.

Contre toute logique, on a opéré la réforme en suivant un

(1) La loi du 15 juillet 1880 (article 17) exonérait de la patente les fonctionnaires et les ouvriers ; par contre, les domestiques, même attachés à la personne de leur maître, devaient la mobilière s'ils ne logaient pas dans des locaux dépendant de l'habitation patronale (arrêt du Conseil d'Etat, le 26 janvier 1912. Blot, Aube, décision n° 4529 du *Recueil Officiel*.

(2) Ces cédules concernaient : 1° les propriétées bâties ; 2° les propriétées non bâties ; 3° les valeurs mobilières ; 4° les bénéfices du commerce, de l'industrie, des charges et offices ; 5° l'exploitation agricole ; 6° les traitements, salaires et pensions ; 7° les professions libérales et autres occupations lucratives non dénommées ci-dessus.

ordre inverse. Le 15 juillet 1914, fut adopté l'impôt global qu'on appliqua la première fois en 1916. Sans doute, les lois du 8 août 1890 et du 29 mars 1914 avaient organisé d'une façon satisfaisante les cédules ayant trait aux propriétés bâties ou non bâties et aux valeurs mobilières, mais il a fallu attendre jusqu'au 31 juillet 1917 pour avoir un texte qui, abrogeant la part de l'État dans la mobilière, les portes et fenêtres ainsi que la patente, instaurât à la place un ensemble de dispositions financières conçues de manière à permettre au fisc de s'attribuer une portion équitable de tous les revenus produits par les formes variées de l'activité économique générale.

Il existe donc, jusqu'à nouvel ordre, sept impôts frappant tour à tour :

Les propriétés bâties;

Les propriétés non bâties;

Les revenus des valeurs ou capitaux mobiliers;

Les bénéfices soit industriels, soit commerciaux;

Le produit de l'exploitation agricole (obtenu grâce au travail du fermier ou du propriétaire exploitant);

Les traitements, indemnités, émoluments, salaires, pensions et rentes viagères;

Enfin les gains réalisés dans les professions non commerciales par les médecins, les avocats, les titulaires de charges ou offices, avoués, notaires, greffiers, huissiers, commissaires-priseurs, agréés, etc... (1)

Couronnant le tout, subsiste, bien entendu, l'impôt complémentaire sur le revenu global. Cette « super-taxe », progressive sous forme d'abattements à la base, est due par tout contribuable ayant un revenu net annuel supérieur à 3.000 francs dans son ensemble (2), après déduction préalable des charges de famille.

Nous bornerons cette étude à la cédule relative aux traitements, indemnités, émoluments, salaires, pensions et rentes viagères. Notre exposé comprendra successivement pour cet impôt : la législation qui le régit, son assiette, les critiques qu'il suscite et enfin les améliorations dont il nous paraît susceptible.

(1) La redevance des mines (lois du 21 avril 1810 et du 31 juillet 1917, article 53) constitue en définitive une taxe assimilée.

(2) Loi du 30 décembre 1916, article 5.

PREMIÈRE PARTIE

Fondement financier et économique de la taxe d'État sur les traitements, indemnités, émoluments, salaires, pensions et rentes viagères. — Projet de loi du 9 mars 1909. — Loi du 31 juillet 1917. Objet de cet impôt ; son importance dans le budget, son vote.

CHAPITRE PREMIER

FONDEMENT FINANCIER ET ÉCONOMIQUE DE L'IMPÔT NOUVEAU.

Dès 1909, se manifestait au Palais Bourbon (1) un fort courant qui tendait à faire table rase, au moins en ce qui concerne le quantum dévolu à l'État, ~~sur~~ des quatre vieilles contributions, à l'exclusion de la foncière. On instituait à la place toute une série de taxes, nouvelles pour la plupart. Malgré sa prépondérance constitutionnelle dans les questions de finances, la Chambre se heurta sur ce point aux hésitations, voire à l'hostilité du Sénat qui appréhendait un pareil bouleversement portant sur une somme de 700 millions (2). Cet essai cependant ne procédait pas d'un engouement factice pour une expérience à tenter ; des considérations impérieuses, tant financières qu'économiques, dictaient une telle conduite et, le 31 juillet 1917, elles réussirent à entraîner le Parlement tout entier.

La guerre de 1870 aux conséquences pécuniaires désastreuses, puis les multiples réformes démocratiques touchant l'enseignement obligatoire et gratuit, l'assistance sociale et les retraites ouvrières ou paysannes, enfin les dépenses courantes des divers ministères, dépenses qui n'ont cessé de s'enfler avec l'extension progressive des services publics, avaient conduit peu à peu à une situation budgétaire grave et même inquiétante. D'éminents financiers comme MM. Doumer, Rouvier, Caillaux reconnaissaient successivement l'impossibilité de faire face aux exigences du fisc en majorant outre mesure les ressources demandées aux quatre contributions, basées sur des signes extérieurs et, partant,

(1) Vote du 9 mars 1909 par 388 voix contre 129.
(2) Discours de M. Aimond, le 6 février 1914. *Journal officiel*, page 109.

assez mal établies, surtout la mobilière, les portes et fenêtres et la patente. Ce fardeau, rendu alors intolérable, n'eût pas manqué de soulever aussitôt des protestations unanimes, à en juger par la loi du 30 juillet 1879 (article 1er) qui, pour faire admettre seulement 20 centimes additionnels généraux relatifs à la patente, renonçait à atteindre les assujettis petits détaillants ~~en général~~ — payant à cet égard moins de 8 francs en principal. Une élasticité aussi médiocre appelait un correctif. Si, au Luxembourg, on avait autrefois jugée prématurée (1) l'initiative prise en pareille matière par le Gouvernement (2), on ne pouvait plus persister dans cette attitude le jour où la conflagration quasi universelle déchaînée par l'Allemagne en 1914 nécessitait des crédits défiant toute imagination, puisqu'en août 1918 ils atteindront déjà la somme de 126 milliards. L'ancien système financier esquissé dans ses grandes lignes sous la Révolution, à une époque où la fortune immobilière représentait la source principale de la richesse, était incapable de répondre au formidable effort requis pour équilibrer les nouveaux budgets. Ecartant avec sagesse les préventions d'écoles et les idées préconçues, la haute Assemblée, cédant à l'inéluctable, vota le 31 juillet 1917 un ensemble harmonieux d'impôts sur les revenus, notamment la cédule sur les traitements, salaires, pensions et rentes viagères. Dans ce récent dispositif, on s'appuie désormais sur des réalités et non sur des fictions (3), puisqu'on substitue au chiffre des dépenses individuelles la donnée concrète des encaissements effectifs. Ce procédé a seul la souplesse voulue pour s'adapter aux difficultés de la situation fiscale de l'heure présente.

Toutefois on interpréterait mal cette mesure en lui donnant exclusivement pour cause génératrice les besoins pressants du Trésor. Sans méconnaître l'influence prédominante de ce facteur dans l'adoption de la réforme, on aurait mauvaise grâce à ne pas mettre en relief le souci d'équité qui anima le législateur. Les Constituants de 1789 avaient bien proclamé la proportionnalité entre l'impôt et la fortune de chacun; mais c'était là un hommage plutôt platonique rendu à ce principe, car on eût

(1) Voir page 7, note 2.

(2) Projet du 7 février 1907, annexe n° 737. *Journal officiel* du 17 février 1907, page 1.

(3) Discours de M. Caillaux au Sénat, le 10 février 1914. *Journal officiel* du 11 février 1914, pages 124 et 125.

cherché en vain la cohérence et la justice dans les diverses contributions recouvrées jusqu'en 1917. La patente, en effet, aussi bien que la mobilière, pesaient sur l'épicier regrattier, le fournier, l'exploitant de pressoir, le charron et le menuisier, gens qui réalisent des gains souvent infimes dans les campagnes. Au contraire, l'Etat, n'opérait aucun prélèvement sur les « bénéfices professionnels » distribués aux employés nationaux, départementaux et communaux ainsi qu'aux salariés ou commis travaillant à gages, à façon et à la journée dans les maisons, ateliers ou boutiques des personnes de leur métier (1). Cette contradiction, acceptable à la rigueur à une époque où florissait surtout le régime de la petite entreprise et où la rémunération des travailleurs péchait par sa modicité, était devenue inadmissible au xx^e^ siècle, car, dans l'espace d'une centaine d'années, des découvertes retentissantes, telles la machine à vapeur ou la meilleure utilisation pratique de l'électricité et des chutes d'eau, toutes choses qui nécessitent un matériel coûteux et une main-d'œuvre experte, avaient donné un magnifique essor à la grande industrie. La multiplicité des voies de communication et des banques puissantes aux nombreuses filiales avaient favorisé l'éclosion des magasins à succursales et à spécialité diverses, ainsi que la naissance d'une foule de Sociétés. Les ingénieurs privés, les chefs de rayons et les inspecteurs dans des entreprises comme celles du Louvre et du Bon Marché, les gérants et les directeurs pourvus de gros appointements dans les organismes anonymes commerciaux ou industriels, les commis-voyageurs, les contremaîtres, les ouvriers, les ministres, les parlementaires, les préfets, ainsi que les fonctionnaires civils et militaires, conservaient le privilège exorbitant de ne pas payer la patente qui frappait avec une rigueur inflexible le simple artisan de village. Le développement de la prévoyance, l'institution des caisses de retraites, sans omettre la concentration des capitaux, avaient donné une ampleur encore inconnue aux opérations effectuées par les Compagnies d'assurances. Ici encore, la mobilière atteignait seule, par voie détournée, les pensions et les rentes viagères.

En établissant la présente cédule on a donc créé fort à propos de nouvelles ressources destinées à alimenter un budget trop

(1) Loi du 15 juillet 1880, article 17.

souvent déficitaire, et l'on a en même temps répondu au vœu de l'opinion générale qui, dans un pays à suffrage universel souverain, réclame instamment l'égalité de tous devant l'impôt.

CHAPITRE II

PROJET DE LOI DU 9 MARS 1909. — LOI DU 31 JUILLET 1917. OBJET DE CET IMPÔT; SON IMPORTANCE DANS LE BUDGET, SON VOTE.

C'est en 1909 seulement que la Chambre des députés vota un projet de loi taxant, pour la première fois, les traitements, salaires, pensions et rentes viagères. La loi du 31 juillet 1917 s'étant fortement inspirée de sa devancière, plus complète qu'elle-même sur divers points, il est indispensable de citer ces deux textes qui s'éclairent souvent l'un par l'autre.

PROJET DE LOI DU 9 MARS 1909.

SIXIÈME CATÉGORIE. — TRAITEMENTS PUBLICS ET PRIVÉS. SALAIRES, PENSIONS.

ART. 39. — Le revenu imposable au titre de la sixième catégorie comprend le montant net réel des traitements et salaires payés soit en argent, soit en nature, y compris les primes, émoluments, gratifications et avantages divers distincts du traitement ou salaire proprement dit, mais sous déduction des indemnités allouées pour dépenses de service.

Toutefois, en ce qui touche les salaires et traitements assimilables aux salaires inférieurs à 5.000 francs, le revenu imposable est réduit aux deux tiers de la somme obtenue par l'application des dispositions ci-dessus.

Les traitements ou indemnités à forme de traitement, les salaires et pensions sont assujettis à l'impôt sur la portion de leur montant annuel dépassant, savoir :

1° Pour les pensions, la somme de 1.250 francs;

2° Pour les traitements et salaires, la somme de :

1.500 francs, si le contribuable a son domicile réel dans une commune de 10.000 habitants et au-dessous;

2.000 francs, si le contribuable a son domicile réel dans une commune de 10.001 à 100.000 habitants;

2.500 francs, si le contribuable a son domicile réel dans une commune de plus de 100.000 habitants;

3.000 francs, si le contribuable a son domicile réel dans le département de la Seine.

En outre, sur la portion ainsi taxée de son revenu, chaque titulaire de pension, traitement ou salaire a droit aux déductions suivantes :

5/6 de la fraction de cette portion taxée ne dépassant pas 3.000 francs;

4/6 de la fraction de cette portion taxée comprise entre 3.001 et 3.500 francs;

3/6 de la fraction de cette portion taxée comprise entre 3.501 et 4.000 francs;

2/6 de la fraction de cette portion taxée comprise entre 4.001 et 4.500 francs;

1/6 de la fraction de cette portion taxée comprise entre 4.501 et 5.000 francs.

Art. 40. — La portion du montant des traitements et salaires exemptée dans chaque commune pourra être majorée sur la demande qui en sera faite par le conseil municipal, sans cependant pouvoir excéder le chiffre afférent à la catégorie de population immédiatement supérieure, à charge par la commune d'effectuer sur les crédits inscrits à son budget un prélèvement, au profit de l'Etat, égal à la fraction des taxes qui cessera d'être ainsi perçue.

A Paris et dans le département de la Seine, la majoration prévue par le paragraphe précédent ne pourra excéder 1/5 du chiffre fixé par l'article 39 comme minimum exempté.

Les déliberations prises par les conseils municipaux pour l'application du présent article ne seront exécutoires qu'après avoir été, sur les propositions conformes du directeur des contributions directes, approuvées par le préfet.

Art. 41. — L'impôt est dû chaque année, à raison des revenus acquis au cours de l'année précédente. Il est établi au nom des titulaires des revenus imposables, dans les communes où ces titulaires ont leur domicile réel au 1er janvier de l'année de l'imposition. L'imposition est établie distinctement pour les enfants et autres membres de la famille qui tirent de leur propre travail un revenu indépendant de celui du chef de famille.

Art. 42. — Sont exempts de l'impôt, pour les traitements qu'ils touchent à raison de leurs fonctions, les ambassadeurs et autres agents diplomatiques accrédités auprès de la République, ainsi que les consuls et autres agents consulaires des pays étrangers, sous la réserve que, dans ces pays, les agents diplomatiques et consulaires français soient exonérés, dans les mêmes conditions, des contributions ou taxes analogues.

Art. 43. — Tout individu et toute Société ou Association occupant des employés, commis, ouvriers, aides ou auxiliaires, moyennant traitements, salaires ou rétributions, sont tenus de remettre, dans le courant du mois de janvier de chaque année, au contrôleur des contributions directes, un état indiquant :

1° Les noms et adresses des individus qui ont été occupés dans leur établissement au cours de l'année précédente ;

2° Le montant des traitements, salaires ou rétributions payés à chacun d'eux durant ladite année ;

3° La période à laquelle s'appliquent ces payements, lorsque cette période est inférieure à l'année.

La disposition qui précède n'est applicable toutefois qu'en ce qui concerne les employés, commis, etc..., dont les traitements et salaires, calculés conformément aux prescriptions de la présente loi et ramenés à l'année, dépassent le minimum exempté dans la localité par l'article 39.

Art. 44. — Tout individu et toute Société ou Association payant des pensions sont tenus, dans les conditions prévues à l'article précédent, de fournir la liste des titulaires de ces pensions, lorsqu'elles dépassent 1.250 francs par an.

Art. 45. — A l'aide des renseignements qui lui sont transmis en exécution des deux articles précédents et de tous autres qu'il peut recueillir, le contrôleur fixe les revenus imposables, sans préjudice pour les intéressés du droit de les contester, par voie de réclamation contentieuse, après l'émission du rôle.

En cas de contestation, la charge de la preuve incombe à l'Administration.

Art. 46. — Est punie d'une amende de 5 francs toute infraction aux dispositions des articles 43 et 44 ci-dessus.

L'amende est encourue autant de fois qu'il est relevé des omissions ou des inexactitudes dans les renseignements qui doivent être fournis en vertu de ces deux articles.

Le recouvrement des amendes est poursuivi au moyen de rôles spéciaux, comme en matière de contributions directes.

Art. 52. — Les intérêts des dettes chirographaires ayant date certaine et les arrérages payés par les débirentiers à titre obligatoire seront, sous la même condition, déduits des revenus du débiteur, à l'exception de ceux taxés au titre de la troisième catégorie (1).

La déduction est imputée d'abord sur les revenus de l'entreprise ou de l'exploitation pour les besoins de laquelle la dette aura été contractée. En cas d'insuffisance desdits revenus, ou à défaut de justifications concernant la cause de la dette, l'imputation est faite successivement sur les revenus des catégories taxées au taux le moins élevé.

Art. 53. — Les déductions et remboursements prévus à l'article précédent ne peuvent porter que sur les revenus de l'année au cours de laquelle a été délivrée la quittance constatant le payement des intérêts.

Pour en obtenir le bénéfice, le débiteur doit, dans les trois mois à dater de la délivrance de ladite quittance, adresser au contrôleur des contributions directes de son domicile réel une demande appuyée des pièces de nature à justifier de ses droits au bénéfice des dispositions de l'article précédent. Il doit, en outre, dans le cas prévu par le deuxième paragraphe dudit article, donner le détail par commune de ses revenus taxés.

Art. 54. — Quiconque aura, au moyen d'une fausse déclaration, obtenu ou tenté d'obtenir les déductions ou remboursements prévus par l'article 52 sera frappé d'une amende égale au quintuple des droits qu'il aura éludés ou tenté d'éluder.

Art. 59. — Si le même contribuable jouit à la fois, d'une part, d'un traitement ou d'un gain, d'autre part, d'une pension, il ne pourra cumuler les exemptions afférentes à chacune de ces natures de revenus que dans les limites suivantes :

1° Le montant total de l'exemption ne pourra dépasser la limite d'exemption à laquelle il pourrait avoir droit pour un traitement ou un gain ;

2° L'exemption afférente à la part de son revenu constitué par une pension ne pourra excéder 1.250 francs.

(1) La troisième catégorie comprend les revenus des capitaux mobiliers.

LOI DU 31 JUILLET 1917

IMPÔT SUR LES TRAITEMENTS PUBLICS ET PRIVÉS, LES INDEMNITÉS ET ÉMOLUMENTS, LES SALAIRES, LES PENSIONS ET LES RENTES VIAGÈRES.

ART. 23. — Les revenus provenant des traitements publics et privés, des indemnités et émoluments, des salaires, les pensions et les rentes viagères sont assujettis à un impôt portant sur la partie de leur montant annuel qui dépasse, savoir :

1° Pour les pensions et rentes viagères, la somme de 1.250 fr. ;

2° Pour les traitements, indemnités, émoluments et salaires, la somme de :

1.500 francs, si le contribuable est domicilié dans une commune de moins de 10.001 habitants;

2.000 francs, si le contribuable est domicilié dans une commune de 10.001 à 100.000 habitants;

2.500 francs, si le contribuable est domicilié dans une commune de plus de 100.000 habitants;

3.000 francs, si le contribuable est domicilié à Paris, dans le département de la Seine et dans les communes de la banlieue dans un rayon de 25 kilomètres des fortifications de Paris.

En outre, pour le calcul de l'impôt, la fraction du revenu imposable comprise entre le minimum exonéré et la somme de 5.000 francs est comptée pour moitié seulement.

Le taux de l'impôt est fixé à 3,75 0/0.

ART. 24. — Pour la détermination des bases d'imposition, il est tenu compte du montant net réel des traitements, indemnités et émoluments, salaires, pensions et rentes viagères, ainsi que de tous les avantages en argent ou en nature accordés aux intéressés en sus des traitements, indemnités, émoluments, salaires, pensions et rentes viagères proprement dits.

ART. 25. — L'impôt est dû chaque année à raison des traitements, indemnités et émoluments, salaires, pensions et rentes viagères dont les intéressés ont bénéficié au cours de l'année précédente.

Il est établi au nom des bénéficiaires dans la commune où ils sont domiciliés au 1er janvier de l'année de l'imposition.

ART. 26. — Tous particuliers et toutes Sociétés ou Associa-

tions occupant des employés, commis, ouvriers ou auxiliaires, moyennant traitement, salaire ou rétribution, sont tenus de remettre, dans le courant du mois de janvier de chaque année, au contrôleur des contributions directes un état indiquant :

1° Les noms et adresses des personnes qu'ils ont occupées au cours de l'année précédente ;

2° Le montant des traitements, salaires et rétributions payés à chacune d'elles pendant ladite année ;

3° La période à laquelle s'appliquent ces payements lorsqu'elle est inférieure à une année, mais supérieure à trente jours consécutifs.

La disposition qui précède n'est toutefois applicable qu'en ce qui concerne les personnes dont les traitements, salaires ou rétributions, calculés conformément aux prescriptions de la présente loi et ramenés à l'année, dépassent le minimum assujetti à l'impôt.

Art. 27. — Tous particuliers et toutes Sociétés ou Associations payant des pensions ou rentes viagères sont tenus, dans les conditions prévues à l'article précédent, de fournir les indications relatives aux titulaires de ces pensions ou rentes, lorsqu'elles dépassent 1.250 francs.

Art. 28. — A l'aide des renseignements fournis en exécution des dispositions qui précèdent et de tous autres qu'il peut recueillir, le contrôleur des contributions directes fixe les bases de cotisation, sans préjudice pour les intéressés du droit de les contester après l'établissement du rôle.

Art. 29. — Toute infraction aux prescriptions des articles 26 et 27 ci-dessus donne lieu à l'application d'une amende de 5 francs encourue autant de fois qu'il est relevé d'omissions ou d'inexactitudes dans les renseignements qui doivent être fournis en vertu de ces deux articles.

L'amende sera prononcée par le conseil de préfecture, statuant comme en matière de contraventions sur requête présentée sans frais par le directeur des contributions directes.

La copie de la requête sera notifiée aux contrevenants par les soins du conseil de préfecture.

La prescription ne sera acquise qu'après l'expiration de la quatrième année suivant celle au cours de laquelle l'infraction aura été commise.

L'amende sera recouvrée par le percepteur des contributions directes.

Art 42. — Les intérêts des dettes chirographaires seront déduits des revenus du débiteur, à l'exception de ceux provenant des valeurs mobilières. Pour obtenir le bénéfice de cette déduction, les contribuables devront en faire la demande et justifier que la dette existe réellement, que les intérêts de la dette alléguée ont été effectivement payés au créancier et qu'ils ont été frappés de l'impôt prévu par l'article 38 (1).

La déduction est imputée d'abord sur les revenus de l'entreprise ou de l'exploitation pour les besoins de laquelle la dette aura été contractée. En cas d'insuffisance desdits revenus ou à défaut de justification concernant la cause de la dette, l'imputation est faite successivement sur les revenus des catégories taxées au taux le moins élevé.

Art. 51. — Les dispositions des articles 21 à 24 de la loi du 15 juillet 1914 relatives à l'impôt général sur le revenu (2) sont applicables aux impôts institués par la présente loi sur... les les traitements publics et privés, les indemnités et émoluments, les salaires, les pensions et les rentes viagères.

Art. 52. — Sur les impôts institués sur les revenus par la présente loi et perçus par voie de rôles, ainsi que sur l'impôt foncier, chaque contribuable a droit, en ce qui concerne la part de l'État, à une réduction de 5 0/0 pour une personne à sa charge, de 10 0/0 pour deux personnes, de 20 0/0 pour trois personnes, et ainsi de suite, chaque personne au delà de la troisième donnant droit à une nouvelle réduction de 10 0/0, sans que la réduction puisse être, au total, supérieure à la moitié de l'impôt.

Sont considérées comme personnes à la charge du contribuable, celles qui sont désignées à l'article 13 de la loi du 15 juillet 1914, relative à l'impôt général sur le revenu.

Pour s'assurer le bénéfice des dispositions qui précèdent, les contribuables feront parvenir au contrôleur du lieu de leur domicile une déclaration indiquant les nom, prénoms, date et lieu de naissance de chacune des personnes à leur charge, ainsi que les circonstances (lien de parenté, etc.), de nature à justifier que ces

(1) Impôt sur les revenus des créances.

(2) Il s'agit de l'établissement de l'impôt, de son recouvrement, de son contentieux, de la franchise postale et du secret professionnel.

personnes rentrent dans la catégorie de celles qui sont visées au présent article.

Les déclarations indiqueront également les impôts sur lesquels sont susceptibles de porter les dégrèvements et les communes dans lesquelles ces impôts doivent être établis.

Les déclarations seront reçues dans les trois premiers mois de chaque année; elles seront valables tant que leurs indications n'auront pas cessé d'être exactes; dans le cas contraire, elles devront être renouvelées dans le délai ci-dessus indiqué.

Art. 55. — Pour l'établissement des divers impôts portant sur les revenus, l'Administration des contributions directes a le droit d'obtenir de tous les Services publics communication des renseignements recueillis par ceux-ci en vertu des lois existantes.

Art. 56. — Les omissions totales ou partielles constatées dans l'assiette de l'un quelconque des impôts institués par la présente loi peuvent être réparées jusqu'à l'expiration de la cinquième année suivant celle au cours de laquelle l'imposition aurait dû être établie.

OBJET DE CET IMPÔT

Cet impôt vise donc avant tout, soit le revenu du travail actuel dénommé traitement, indemnité, émolument ou salaire, soit le revenu du travail ancien, telle une pension. Il en résulte toutefois une incidence fâcheuse sur les capitaux aliénés contre versement d'une rente viagère; celle-ci n'est pas alors à proprement parler un revenu, ce mot désignant, suivant le code civil, les fruits d'une chose, c'est-à-dire tout ce qu'elle peut reproduire périodiquement sans altération de sa substance.

Du moment que le travail est ici presque exclusivement en cause, il est rationnel que le taux de cet impôt soit fixé au minimum :

3 0/0 en 1909 et 3,75 0/0 en 1917 (1).

Le capital peut, en effet, avoir été acquis simplement par héritage et ne présuppose pas un effort personnel comme dans tout labeur; en outre, il produit en quelque sorte indéfiniment;

(1) En 1909, le maximum des taux était de 4 0/0 pour les cédules foncière et mobilière; en 1917, il atteint 5 0/0 (loi du 31 juillet 1917).

le travail, au contraire, qu'il soit physique ou intellectuel, a une durée limitée par la vigueur corporelle humaine que l'usure fatale guette, si l'on peut dire, au bout de quelques dizaines d'années. Il est donc équitable de taxer les revenus selon un tarif décroissant s'ils ont pour source unique soit le capital, soit une alliance mixte mais intime entre le capital et le travail (ainsi les bénéfices commerciaux ou industriels), soit enfin le seul travail.

IMPORTANCE DE CET IMPÔT COMME RESSOURCE PUBLIQUE

Dans un budget de plusieurs milliards, la place réservée à cette cédule est assez minime. Le rendement escompté, en 1909, avec un taux de 3 0/0 et de multiples déductions ne dépassait pas sept millions (1). En 1917, malgré un taux rehaussé à 3,75 0/0, on obtiendra, croit-on, neuf millions au plus (2) pour 240 millions de revenus imposables. Il s'agit ~~ici~~ d'un impôt d'État ne supportant aucun centime additionnel tant départemental que communal.

VOTE DE CET IMPÔT

Une telle contribution, à caractère national, est autorisée par le Parlement qui adopte, à cet effet, au mois de juillet de chaque année, la loi sur les contributions directes. Les conseils généraux, les conseils d'arrondissements et les assemblées municipales sont, sur ce point, tenus à l'écart ; ils ne sauraient pas davantage intervenir légalement ~~ici~~ à un titre quelconque, puisque ce n'est pas un impôt de répartition, mais de quotité. Cependant, le projet de 1909 prévoyait dans son article 40 que : « la portion du montant des traitements et salaires, exemptée dans chaque commune, pourra être majorée, par délibération du conseil municipal, approuvée par le préfet, jusqu'au chiffre afférent à la catégorie de population immédiatement supérieure, à

(1) Evaluation du ministre des Finances à la séance de la Chambre, le 2 mars 1909.

(2) Rapport de M. Dumesnil, député, cité par MM. Mercier et Ballot, *L'impôt sur le revenu*, page 48.

charge par la commune de prélever sur ses ressources budgétaires, au profit de l'Etat, une somme égale à la fraction des taxes qui cessera d'être perçue. A Paris et dans le département de la Seine, la majoration ne pourra dépasser 600 francs. »

La loi du 31 juillet 1917 a abandonné cette disposition avantageuse pour les villes riches, mais inutile à notre avis et même sujette à inconvénients, car elle pouvait amener, à l'intérieur d'une même commune, suivant les tendances plus ou moins socialistes des municipalités successives, des répercussions inattendues, et faisait échec, par là même, au principe de l'universalité.

DEUXIÈME PARTIE

Assiette de l'impôt sur les traitements, indemnités, émoluments, salaires, pensions et rentes viagères. — Sens de ces mots. — Conditions légales requises pour être assujetti à cette contribution. — Où la doit-on? Calcul des traitements, salaires pensions et rentes viagères. — Mode d'établissement de la taxe, déclaration. — Base et taux de l'impôt. — Déduction des charges de famille, des dettes et des contributions. — Annualité, rôles, omission aux rôles, avertissements, payement et réclamations.

L'impôt que nous étudions frappe les revenus du travail dans une de ses sources les plus importantes (1). Exception faite pour un minimum d'existence, il eût été, en effet, souverainement injuste, en vertu de l'égalité de tous devant l'impôt, de ne pas faire participer cet élément de la fortune nationale au paiement des charges publiques.

La première question qui se pose consiste à délimiter l'assiette de cette taxe, à définir, par conséquent, les termes employés par le législateur qui a cherché à atteindre les traitements, indemnités, émoluments, salaires, pensions et rentes viagères.

CHAPITRE PREMIER

SENS DE CES MOTS. — CONDITIONS LÉGALES POUR ÊTRE ASSUJETTI A CETTE CONTRIBUTION. — OÙ LA DOIT-ON?

Selon la définition généralement admise pour le salariat, M. Sauvage écrit (2) :

« Dans le contrat de louage de service, la rémunération du travail prend différents noms suivant la nature du travail qui est fourni, suivant le mode de paiement et suivant aussi le rang social de la personne qui est rémunérée. Pour ne parler que des cas les plus usuels, le langage courant a consacré notamment l'expression de « traitements » pour les fonctionnaires publics,

(1) Le nombre des salariés était, en 1906, de 9,670,000 (*Bulletin de l'office du travail*, année 1911, page 779); leur revenu imposable atteignait 240,000,000 (voir page 18).

(2) Francis SAUVAGE, *Les Impôts sur les revenus*, page 241.

celle « d'émoluments » pour les membres des conseils d'administration, celle « d'appointements » pour les employés de toute catégorie du commerce et de l'industrie; de même on parle généralement des « salaires » des ouvriers et des « gages » des domestiques. Malgré cette variété d'appellation, la nature juridique des relations entre les deux parties est la même dans ces différents cas : on se trouve toujours en présence d'un louage de services, conclu pour une certaine durée, où il y a un employeur et un employé, et dans lequel le prix stipulé par contrat est généralement **proportionnel au temps.** »

Cette notion sur le contrat de travail n'est pas acceptée par tous les auteurs; c'est ainsi que M. Capitant (1), dont nous partageons l'avis, estime qu'il y a là non un louage mais une convention *sui generis* par laquelle « une personne s'engage à travailler pour une autre, pendant un temps déterminé ou, le plus souvent, sans préciser de délai, *moyennant une rémunération en argent, fixée soit par jour*, par semaine ou par mois, **soit d'après le travail accompli** ».

Peu importe alors le caractère plus ou moins difficultueux inhérent à l'œuvre assignée, d'après les circonstances, à un ingénieur, à un employé, à un ouvrier et à un domestique attaché à la personne. Que les bases servant à calculer le salaire et prises, en quelque sorte, pour unités de mesure, consistent dans la durée du travail (heure, jour, semaine, mois et année) ou dans sa productivité, suivant qu'on l'exécute à la tâche ou aux pièces, cela est indifférent. Avec le salariat, à l'inverse de l'entreprise, d'une part, les co-contractants envisagent surtout la capacité, la force de productivité jointes à l'ardeur que déploie l'ouvrier dans son travail, plutôt que la besogne à lui confiée; d'autre part, le patron dirige l'employé, le surveille et édicte, au besoin, un règlement d'atelier; l'entrepreneur d'ouvrage, au contraire, se libère sous sa propre responsabilité, sans avoir à obéir aux ordres de l'autre partie. En écartant ~~semblable~~ cette théorie, on aboutirait à établir une distinction étrange, dans un lieu où l'on se livre à des occupations identiques, entre les ouvriers payés à la journée et ceux qui, rémunérés aux pièces, deviendraient des entrepreneurs.

Les revenus provenant d'un contrat de travail sont imposa-

(1) Cours de législation industrielle, année 1912, page 126 et suivantes.

bles, quelle que soit, en pratique, leur variété de dénomination. Tombent en conséquence sous le coup de l'impôt cédulaire :

Les traitements versés aux fonctionnaires par l'Etat, les départements, les communes, les établissements publics ou d'utilité publique et les soldes des militaires de terre ou de mer.

Les appointements des employés supérieurs dans les usines privées, dans les exploitations commerciales (magasins du Bon Marché ou du Louvre, etc...), dans les banques (Société Générale, Comptoir d'Escompte, Crédit Lyonnais, etc...) et dans les Compagnies de transport (chemins de fer, navigation) ou d'assurances, tous établissements dont les plus en renom ont adopté la forme de Sociétés anonymes. On pourrait joindre à cette nomenclature les sommes touchées par les clercs dans les charges et offices.

L'impôt pèse aussi sur les salaires des ouvriers et les gages des domestiques. La distinction entre le salaire et le traitement est assez subtile; le législateur s'en est aperçu en 1909, quand il parle dans l'article 39 des « salaires et traitements assimilables aux salaires ». On doit considérer, en ce sens, les traitements publics mis à part, la précarité et la modicité de la rémunération (1), ainsi que l'état de dépendance économique ~~qui caractérisent~~ où ils trouvent ~~employés subalternes et ouvriers~~ des employés subalternes et ouvriers. A cet égard, les agents inférieurs des chemins de fer, par exemple, sont des salariés, mais c'est avant tout question d'espèce.

Sont également assujetties à la loi, les indemnités ou compensations pécuniaires allouées à certaines personnes pour services rendus par elles ou frais éventuels à leur charge (exemples : les indemnités parlementaires (2) et celles des conseillers municipaux à Paris).

On n'épargne pas davantage les émoluments ou profits casuels, rétribution d'un travail passager, comme les jetons de présence distribués aux membres de Conseils d'administration de Sociétés ou encore à l'Institut (2).

(1) La loi du 12 janvier 1895 sur la saisie-arrêt assimile aux salaires les petits traitements jusqu'à 2.000 francs; la Chambre des députés alla, en 1909, à 5.000 francs, ce qui paraît excessif.

(2) Rapport fait à la Chambre par M. Dumesnil, le 22 février 1917. Les tantièmes revenant aux administrateurs de Sociétés anonymes ne sont pas taxés comme traitement, car ils acquittent la redevance de 5 0/0 sur le revenu des valeurs mobilières. (Réponse du ministre des Finances à une question écrite posée par M. Pain, député, *Journal officiel* du 6 février 1918.)

Sont atteintes, à leur tour, les retraites ou pensions soit civiles, soit militaires, même attachées à des décorations, et servies par l'Etat, les départements, les communes, les établissements publics ou d'utilité publique et les entreprises privées.

Enfin, les rentes viagères, à titre gratuit ou onéreux, à capital réservé ou aliéné, sont incorporées dans le revenu imposable sans qu'on ait à se préoccuper de leur but alimentaire.

CONDITIONS LÉGALES REQUISES POUR ÊTRE ASSUJETTI A CETTE REDEVANCE.

Cet impôt, avons-nous dit, porte sur les revenus du travail, mais encore faut-il qu'ils aient pour origine un louage de services et non un contrat d'entreprise où le prix n'est pas fonction du temps, mais de l'importance de l'ouvrage, dont l'employeur n'a pas, en somme, la direction (1). Un voiturier qui débarderait, dans ces conditions, les coupes forestières d'un marchand de bois, fût-ce pendant plusieurs mois consécutifs, ne serait pas astreint à la taxe ici étudiée. On ne saurait assimiler, à notre avis, à un contrat de travail la situation particulière faite pendant la guerre aux prisonniers allemands utilisés en France, notamment dans les exploitations agricoles, ou à certains soldats français détachés dans des conditions un peu analogues.

Pour ce qui est des retraites, pensions ou rentes viagères, il est indispensable qu'elles soient payées obligatoirement, c'est-à-dire en vertu d'une décision judiciaire ou d'un engagement régulier découlant d'un titre notarié ou sous seing privé enregistré, susceptible de faire preuve. Une libéralité bénévole ou une rente non viagère ne rentreraient pas dans la présente catégorie.

Il faut préciser également les diverses autres conditions requises des redevables. Nous dégagerons d'abord le principe essentiel posé par l'article 25 de la loi, à savoir que la cotisation est calculée sur le revenu des traitements, salaires, pensions et rentes viagères, effectivement réalisé dans l'année antérieure à celle de l'imposition, cette dernière période n'étant pas encore révolue quand on confectionne le rôle. Le revenu « réalisé »

(1) Voir page 21.

s'entend, réserve faite pour le cas de jouissance en nature, de celui dont le montant en espèces a été perçu par le bénéficiaire, ou, s'il n'a pas été encaissé par ce dernier, a été mis à sa disposition et aurait pu être touché par lui, à son seul gré. Au contraire, le revenu auquel le contribuable aurait un droit acquis, mais dont la perception aurait été différée par l'effet de circonstances indépendantes de la volonté de l'intéressé, ne devrait pas être considéré comme « effectivement réalisé » (1).

Le texte du 31 juillet 1917 n'opère aucune discrimination touchant la provenance française ou étrangère de l'objet de cette cédule, tandis qu'il précise, dans son article 3, que, pour les bénéfices industriels et commerciaux, il est fait seulement état des entreprises exploitées en France.

L'âge, le sexe et la nationalité n'influent à aucun titre sur l'assiette de cet impôt. Au contraire, le projet de 1909 (2) exemptait à cet égard, pour les traitements reçus à raison de leurs fonctions, les ambassadeurs et autres agents diplomatiques accrédités auprès de la République, ainsi que les consuls et agents consulaires des pays étrangers et de nationalité étrangère, sous la réserve que, dans ces pays, les agents diplomatiques et consulaires français fussent appelés à bénéficier d'une mesure réciproque.

Toute exonération fiscale étant de droit strict, on doit condamner l'interprétation contraire soutenue par l'Administration des contributions directes dans l'instruction du 30 mars 1918, page 71.

L'impôt n'est dû qu'à partir d'un minimum qui sera indiqué plus loin.

La loi du 31 juillet 1917, par son article 25, n'assujettit à la taxe que les individus domiciliés en France au 1er janvier de l'année d'imposition, c'est-à-dire ayant en France le siège principal de leur demeure et de leurs affaires. On favorise ainsi, con-

(1) Instruction des contributions directes du 10 mai 1916, page 14. La personne qui hérite d'un retraité ou d'un salarié décédé, par exemple, au cours de l'année précédant celle de l'imposition, ne devrait être imposée que pour son propre revenu, à moins qu'il n'existe une part de revenu venant du défunt et correspondant à la période écoulée entre l'ouverture de la succession et le 1er janvier suivant. Les héritiers doivent payer l'impôt du *de cujus* si ce dernier est mort après le 1er janvier de l'année du rôle.

(2) Projet de loi voté à la Chambre le 9 mars 1909 (art. 42). Voir aussi la loi du 15 juillet 1914 (art. 9) pour l'impôt global.

trairement au système suivi pour l'impôt global (1), les personnes domiciliées tant à l'étranger que dans les colonies ou protectorats, même si elles ont en France une résidence consistant en une habitation dont elles disposent et qu'elles occupent assez souvent.

Où est dû l'impôt?

La question de lieu présente, en l'espèce, une réelle importance, non pour les budgets locaux, puisque les départements et les communes n'ont ici aucun prélèvement à opérer, mais pour la quotité de la taxe, le minimum exempté variant avec la population, sauf en ce qui concerne les pensions et les rentes viagères (2). La loi du 31 juillet 1917, très explicite sur ce point, déclare dans son article 25 que l'impôt est établi, au rôle primitif ou supplémentaire, dans la commune où le redevable a son domicile au 1er janvier de l'année de l'imposition (3), nonobstant tout départ en cours d'année. L'enfant mineur, s'il est imposable, sera cotisé au lieu où demeure son tuteur chez qui il a son domicile légal.

CHAPITRE II

CALCUL DES TRAITEMENTS, SALAIRES, PENSIONS ET RENTES VIAGÈRES. ADJONCTION DES AVANTAGES ET DÉDUCTION DES FRAIS.

A en juger sur les apparences, il semblerait qu'en groupant toutes les sommes en argent perçues par les redevables à titre de traitements, salaires, gages, indemnités, émoluments, retraites, pensions ou rentes viagères, pendant l'année antérieure à celle de l'imposition, on ait par un simple total la base à porter sur le rôle. La réalité est plus complexe.

Pour déterminer les cotisations, il est tenu compte (4), en effet, *du montant* **net** *réel* des traitements, indemnités, émoluments, salaires, pensions et rentes viagères, *ainsi que de tous les avantages en argent ou en nature* accordés aux intéressés. Le

(1) La simple résidence habituelle suffit pour ce dernier (Loi du 15 juillet 1914, art. 6).

(2) Projet du 9 mars 1909, article 41 et loi du 31 juillet 1917, article 23.

(3) Et où il était parfois redevable, avant 1918, de la cote personnelle supprimée par la loi du 31 juillet 1917.

(4) Loi du 31 juillet 1917, article 24.

chiffre du gain pécuniaire subit ainsi, assez souvent, des fluctuations consistant en accroissements et en diminutions.

Il convient de calculer au préalable le revenu brut, expression qui désigne non seulement les sources précitées de revenus, mais encore les profits accessoires en numéraire ou en nature.

Pour un fonctionnaire, on cumulera les traitements et retraites à lui alloués sous diverses rubriques par l'État, les départements, les communes, les établissements publics ou d'utilité publique, les indemnités pour frais de tournées, bureau, logement, séjour, vivres, vie chère, harnachement ou usure d'effets chez les militaires (1), ainsi que les suppléments pour Légion d'honneur ou médaille, sans oublier, le cas échéant, les gratifications et pourboires donnés par les particuliers, aux facteurs des Postes notamment. On n'omettra pas non plus, dans les emplois publics, les avantages en nature :

Valeur locative du logement concédé gratis, chauffage, éclairage, parcours gratuit en chemin de fer, bureaux de tabac accordés aux veuves, etc...

Aux salaires, gages, émoluments des particuliers, on ajoutera, pour le même motif, leurs indemnités (2), remises, gratifications, primes, parts de bénéfices, étrennes et pourboires, élément important du gain chez les garçons de café, les aides coiffeurs, les livreurs, cochers, chauffeurs d'automobiles, employés de chemins de fer, domestiques de grandes maisons, concierges, etc... On y adjoindra aussi les profits matériels : logement, chauffage, éclairage, nourriture, habillement, blanchissage, etc..., gratuitement fournis, et dont on estimera la valeur en argent.

Mais c'est le revenu net et non le revenu brut, calculé conformément aux indications précédentes, qui doit être porté sur le rôle. Suivant les principes généraux posés pour l'impôt global sur le revenu (3), le revenu net « est constitué par l'excédent du produit brut effectivement réalisé sur les dépenses effectuées en vue de l'acquisition et de la conservation du revenu », ce qui implique l'élimination des frais de toute nature et des

(1) Question de M. Le Brecq, député, le 3 avril 1917. Chambre, question n° 15.410.

(2) Même pour un caissier chez qui le patron veut prévenir les erreurs de comptabilité.

(3) Décret du 15 janvier 1916, portant règlement d'administration publique pour l'exécution de la loi du 15 juillet 1914 touchant l'impôt sur le revenu.

dépenses inhérentes à l'emploi, ainsi que des retenues supportées et des sommes abandonnées pour la constitution de pensions ou de retraites.

On retranchera donc à un fonctionnaire les 5 0/0 prélevés en vue de sa retraite (1), le loyer du bureau qu'il affecte au service public (à titre d'indication on peut citer les receveurs de l'enregistrement, les percepteurs, les entreposeurs des tabacs, etc...), la rétribution d'auxiliaires, les frais de tournées *réellement dépensés* et qui peuvent être ou inférieurs ou supérieurs aux indemnités prévues à cette fin, les frais de tenue ou de représentation des personnages officiels; mais on ne saurait retenir utilement les dépenses d'habitation, de nourriture ou d'habillement, conséquences indirectes de la fonction.

Par analogie, on ne fera état chez un particulier ni de l'argent dont sa profession exige l'emploi (tels les frais de déplacement réellement déboursés par un commis-voyageur), ni des versements effectués par lui à la caisse nationale des retraites pour la vieillesse, ou à des caisses départementales, communales et particulières (2). Les primes pour assurances sur la vie ou pour avoir un capital au bout de quelques années ne sont pas à rabattre, étant donné le silence de la loi sur ce point.

Les retraites ou pensions civiles et militaires servies par l'État, les départements, les communes, les établissements publics et privés, les rentes viagères à titre gratuit ou onéreux, à capital réservé ou aliéné, comptent pour leur montant intégral, la perception de leurs arrérages ne nécessitant presque aucune dépense spéciale et n'étant l'objet d'aucune retenue ni d'aucun prélèvement (3). Toutefois la prise en considération des frais éventuels de certificats de vie serait, semble-t-il, parfaitement légitime.

Les dépenses déduites doivent, bien entendu, avoir été acquit-

(1) Même solution pour un parlementaire; question posée au ministre des Finances par M. Roulleaux-Dugage député (Chambre des députés, question n° 13.807).

(2) « La déduction des sommes destinées à la constitution de retraites n'est pas limitée aux seules retenues obligatoires. Les versements volontaires effectués pour le même objet à des caisses diverses peuvent être également déduits, à la condition qu'ils conservent le caractère de dépenses de prévoyance proportionnées à l'importance du salaire et comparables aux retenues généralement pratiquées par les administrations publiques et privées, mais qu'il ne s'agisse pas en fait de véritables placements. » (Instruction du 30 mars 1918, page 68.)

(3) Instruction des contributions directes du 10 mai 1916, page 26.

tées dans l'année antérieure à celle de l'imposition, quelle que soit l'époque à laquelle s'est produit le fait engendrant la dette ; peu importe aussi la date où le paiement devient exigible (1).

CHAPITRE III

MODE D'ÉTABLISSEMENT DE L'IMPÔT. — LA DÉCLARATION CONTRÔLÉE.

Pour asseoir un impôt, quatre procédés principaux sont possibles (2) suivant que l'on a recours :

A l'évaluation administrative ;

Aux signes extérieurs ;

A la déclaration du contribuable ;

Ou à la déclaration de tiers.

Le système indiciaire ou des signes extérieurs a fait ses preuves en France avec les portes et fenêtres et la mobilière basée, en théorie du moins, sur le loyer. Sans doute, cette méthode qui se recommande par sa simplicité n'entraîne pas d'inquisition vexatoire, mais elle est indéfendable dans une taxe comme celle qui porte sur les traitements, salaires, pensions et rentes viagères ; ~~car~~ elle est impuissante à saisir les réalités, puisqu'elle se contente d'apparences et, d'autre part, manque d'élasticité, car on ne saurait, sans provoquer de vives récriminations, augmenter trop sensiblement un impôt établi sur une base aussi défectueuse.

L'évaluation administrative se conçoit surtout pour les choses visibles, tels les immeubles (maisons ou terres).

La déclaration était, en ce cas, le seul procédé pratique ; aussi, en 1909 comme en 1917, elle obtint les suffrages des législateurs.

Nous étudierons tour à tour : la déclaration de l'employeur ou du débirentier, puis la déclaration de l'intéressé, enfin les moyens de contrôle de l'Administration et les sanctions dont elle dispose.

(1) Instruction précitée, page 14.

(2) JÈZE, *Cours élémentaire de science des finances*, 5e édition, page 788 et suivantes.

1° Déclaration de l'employeur ou du débirentier.

Les articles 26 et 27 de la loi du 31 juillet 1917 font une obligation aux employeurs et aux débirentiers de déclarer annuellement au contrôleur (1), dans le mois de janvier, leurs employés, les appointements qu'ils leur versent, le temps qu'ils les occupent et les rentes ou pensions qu'ils servent, si ces dernières dépassent 1.250 francs par an.

Le procédé que certains écrivains dénomment « stoppage à la source » n'est pas une innovation dans le droit français. La loi du 29 juin 1872 astreignait déjà les Sociétés par actions à révéler à l'Enregistrement les dividendes et les intérêts payés aux actionnaires ou aux obligataires *et même à retenir l'impôt* sur le montant du coupon, pour le compte du Trésor.

Pour la taxe sur les salaires, rentes et pensions, le rôle des employeurs et des débirentiers est simplifié, car ils ne sont à aucun titre responsables de l'impôt ; ils deviennent uniquement, de par la loi, les collaborateurs du service de l'assiette, puisqu'ils se bornent à donner la liste nominative des assujettis et les éléments de cotisation. Le législateur a judicieusement présumé que les mentions à fournir par la personne non débitrice de la redevance risquaient peu d'être inexactes. Le patron, le débirentier n'auraient, en effet, aucun avantage pécuniaire à agir ainsi; ils s'exposeraient même à une amende. Les cas de fraude seront, par suite, assez rares, et le contribuable y gagnera souvent d'être soustrait « aux recherches inutilement inquisitoriales et vexatoires (2) » de l'Administration. L'intervention patronale semble naturelle, dans cette éventualité, surtout pour les ouvriers vivant au jour le jour « plus embarrassés que leur patron pour dire quel est le montant exact de leur revenu annuel (3) ». Enfin, si l'on s'adressait directement aux employés, le nombre de déclarations serait considérable et l'Administration ne pourrait assumer pareille tâche (4).

(1) Pour plus de précision voir page 34, note 2.

(2) Jèze, *Cours élémentaire de science des finances*, 5e édition, p. 795.

(3) Déclaration de M. Perchot, rapporteur au Sénat ; séance du 23 novembre 1916. *Journal officiel*, débats parlementaires, p. 974.

(4) Déclaration de M. Baudoin-Bugnet, directeur général des contributions directes, commissaire du gouvernement, à la séance du Sénat, le 23 novembre 1916 (voir note 3 ci-dessus).

Et maintenant :

QUI DOIT DÉCLARER ? QUE DOIT-ON DÉCLARER ? QUAND FAUT-IL REMPLIR CETTE FORMALITÉ ET COMMENT EST-ELLE SANCTIONNÉE ?

Voilà les divers points que nous allons passer en revue.

Qui doit déclarer ?

La loi du 31 juillet 1917 exige une déclaration émanant de « tous particuliers et toutes Sociétés ou Associations occupant des employés, commis, ouvriers ou auxiliaires, moyennant traitement, salaire ou rétribution », ainsi que de « tous particuliers et de toutes Sociétés ou Associations payant des pensions ou rentes viagères. »

Le texte semble exclure l'État, les départements, les communes et les établissements publics, mais c'est pure apparence, car des dispositions réglementaires, encore attendues en avril 1918, combleront, à n'en pas douter, cette lacune. A raison des lenteurs administratives, aurait-on craint que le délai d'un mois ne fût dépassé, ce qui eût entraîné une amende ? Cela peut être, mais en tout cas les personnes morales publiques ont l'avantage de n'être forcloses à cet égard par aucune limite de temps.

En revanche, toute Société ou Association, tout chef de famille, sans attendre du contrôleur aucun avis prémonitoire ni aucune lettre recommandée comme pour la déclaration du chiffre d'affaires dans les professions commerciales et industrielles, doit indiquer spontanément, par écrit, à ce fonctionnaire, le personnel salarié qu'il emploie (1), même à son service privé comme régisseur, précepteur, secrétaire, dame de compagnie, valet de chambre, bonne à tout faire, maître d'hôtel, cuisinier, cocher, chauffeur d'automobile, jardinier, concierge, etc. Pour les pensions et rentes viagères, le texte ne présente pas de difficulté.

Enfin la loi n'a d'effet, par sa nature même, que sur les nationaux et les étrangers établis sur le territoire français. Ainsi une Société étrangère d'assurances, sans succursale en France, n'est pas forcée de faire connaître les rentes viagères qu'elle y paie.

(1) En ce sens, il nous apparaît que l'évêché devrait déclarer le traitement qu'il sert aux prêtres du diocèse.

Que doit-on déclarer?

Il ne suffit pas de déterminer quels sont ceux dont on exige la déclaration; il est indispensable de savoir les mentions à consigner sur ce document. La loi du 31 juillet 1917, article 26, prévoit la remise au contrôleur d'un état écrit indiquant :

Les noms et adresses des personnes qu'on a occupées l'année précédente, le montant des traitements, salaires et rétributions payés à chacune d'elles pendant ladite année, la période à laquelle s'appliquent ces paiements, lorsqu'elle est inférieure à une année mais supérieure à trente jours consécutifs. Cette disposition n'est applicable qu'aux salariés dont les traitements ou rétributions, calculés conformément aux prescriptions de la présente loi et ramenés à l'année dépassent le minimum soumis à l'impôt.

La loi du 31 juillet 1917 (article 26), qualifie d'employés, de commis, d'ouvriers ou d'auxiliaires, moyennant traitements, salaires ou retributions, tous ceux qui doivent figurer sur cette liste. Il n'y a par suite déclaration obligatoire que s'il existe un employeur et un employé, c'est-à-dire un louage de travail, expression définie plus haut (1). La même solution serait inadmissible pour le contrat d'entreprise par lequel un architecte, un entrepreneur de bâtiment, un membre d'une profession libérale, un entrepreneur de transports, etc.., accomplissent et dirigent, pour un autre, un travail déterminé, moyennant un prix variable avec l'importance de la besogne (2).

Le patron est donc tenu de porter sur sa liste les individus à son service dans l'établissement même, ou au dehors. A ce sujet, certains se sont demandé si l'assujetti à déclaration devait comprendre dans l'état à fournir, les ouvriers travaillant à leur domicile lorsqu'ils sont en quelque sorte des tâcherons, des entrepreneurs, ~~à qui est confié~~ chargés d' un travail de confection, pour lequel ils reçoivent, non un salaire personnel, mais une somme équivalant au montant des prix de façons. Parfois même, l'on trouve chez eux des ouvriers sous leurs ordres. Cette question comporte une réponse négative; le patron n'a ici aucune initiative à prendre,

(1) Voir pages 20 à 21.

(2) Voir pages 21 et 23. Les médecins et les avocats-conseils que s'attachent, moyennant une indemnité fixe, les diverses administrations publiques ou privées, entrent également dans cette catégorie.

car il y a là véritablement un contrat d'entreprise relevant de la cédule sur les bénéfices industriels ou commerciaux (1).

Le mot « auxiliaire » inséré dans la loi du 31 juillet 1917 (2) vise « les travailleurs qui ne sont employés que pour une durée passagère et en surnombre du cadre normal du personnel (3). »

La liste patronale doit mentionner :

Le nom de l'employé (l'employeur n'est pas astreint à vérifier l'état civil de ce dernier dont le prénom n'est pas exigé).

Son adresse (avec la rue et le numéro), au 1er janvier de l'année d'imposition, si l'employé veut bien donner ce renseignement.

Et le montant des traitements, salaires, ou rétributions calculés conformément aux prescriptions de la présente loi, *c'est-à-dire le produit net réel* des traitements, indemnités, émoluments, salaires *ainsi que tous les avantages en argent ou en nature* (logement, nourriture, etc.) précédemment définis (4), accordés aux intéressés l'année antérieure à celle de l'imposition.

Un doute pourrait subsister sur les indemnités et émoluments, puisque le texte n'y fait pas allusion, à la différence de l'article 23. On se tromperait, croyons-nous, en concluant que les indemnités des parlementaires ou des conseillers municipaux de la ville de Paris et les jetons de présence distribués soit aux membres des conseils d'administration des Sociétés (5) soit aux académiciens par exemple, ne doivent pas être déclarés; le mot « rétribution », c'est-à-dire « récompense d'un travail, d'une peine, d'un service (6) » figure à l'article 26, et il est assez extensif pour englober cet élément du revenu.

Enfin le patron relate aussi *la période d'emploi* si elle n'atteint pas un an.

Il doit inscrire sur la liste, en janvier de chaque année, les employés qu'il a eus l'année auparavant, alors même qu'ils ne seraient plus à son service au 1er janvier de l'année d'imposition.

Comme ce serait une besogne énorme, surtout dans le grand

(1) *Bulletin des Contributions Directes*, librairie Dupont, numéro de février 1918, pages 46 et 47. Voir aussi page 23 de la présente étude.
(2) Le projet du 9 mars 1909, article 43, disait « aides ou auxiliaires ».
(3) Bocquet, *L'Impôt sur les traitements*, page 18.
(4) Voir pages 25 à 28.
(5) Pour les tantièmes, voir page 22, note 2.
(6) Voir Littré, au mot *Rétribution*.

commerce, la haute industrie, les entreprises de transports, dans les Compagnies de chemins de fer en particulier, *la loi dispense de mentionner, sur l'état fourni, les renseignements ci-dessus concernant les salariés occupés par ledit patron moins de trente jours consécutifs dans l'année*, dût-il s'agir d'un journalier travaillant d'ordinaire chez la même personne, mais jamais durant trente jours consécutifs.

On ne sera pas non plus en contravention avec la loi *si l'on n'a fourni aucun des détails* énumérés plus haut *sur les traitements*, salaires ou rétributions, y compris *les avantages en argent ou en nature, lorsque cet ensemble, ramené à l'année, ne dépasse pas le minimum assujetti à l'impôt* (1). Ainsi l'employeur pourra passer sous silence son employé, l'eût-il occupé annuellement plus de trente jours, si les gains versés par lui à son salarié, supposé fictivement toute l'année à son service, n'excèdent pas le minimum imposable (2). En réalité, cette dernière latitude est trompeuse, pour peu qu'il existe des avantages en nature tels que le logement, et surtout la nourriture, dont la valeur en argent comporte une certaine marge d'appréciation. Le minimum imposable pouvant être souvent franchi, contrairement aux prévisions de l'employeur, celui-ci ~~ce dernier~~ agira en pareil cas avec prudence s'il déclare sans exception tous les employés qu'il a eus plus de trente jours consécutifs, une fois l'année révolue, et qui ont bénéficié chez lui de profits en argent et en nature.

Les particuliers et les Sociétés ou Associations payant des pensions ou rentes viagères fournissent obligatoirement, eux aussi, des renseignements analogues sur les titulaires de ces pensions ou rentes, lorsque chacune d'elles dépasse un minimum annuel fixe de 1.250 francs (3). Des dispositions réglementaires préciseront, ici encore, les devoirs de l'Etat, des départements, des communes et des établissemeuts publics.

Contrairement au principe appliqué en matière d'impôt

(1) Nous indiquerons plus loin, pages 44 et 45, la valeur de ce minimum, variable avec la population.

(2) Il est clair que le patron ayant occupé, en 1917, un ouvrier durant 35 jours consécutifs et vingt autres jours à intervalles espacés, déclarera, en janvier 1918, 55 jours et non un an de salaires. Il n'aura qu'à vérifier simplement si ce salaire journalier, étendu à l'année entière, dépasse le minimum imposable.

(3) Loi du 31 juillet 1917, article 27.

global sur le revenu, il n'existe pour la cédule sur les traitements et salaires aucune formule officielle de déclaration déposée dans les mairies. L'Administration, dans son opuscule intitulé « note pour les contribuables (1) », engage les patrons et chefs d'établissements à rédiger sous forme de simple lettre, et sur le modèle suivant, l'état prévu par la loi :

IMPÔT SUR LES TRAITEMENTS ET SALAIRES

(Loi du 31 juillet 1917, article 26.)

Appointements et salaires payés pendant l'année 19.., par M...

Profession exercée : ...

Siège de l'établissement :

DÉSIGNATION des PERSONNES EMPLOYÉES.		NATURE de L'EMPLOI.	SOMMES PAYÉES A TITRE d'appointements, salaires et rétributions accessoires.	SOMMES PAYÉES à titre de frais d'emploi.	MENTION des AVANTAGES en nature (logement, chauffage, etc.)	PÉRIODE à LAQUELLE s'appliquent les paiements lorsqu'elle est inférieure à une année.
Nom et prénom.	Adresse (commune, rue et numéro).					

Quand faut-il déclarer ?

La déclaration obligatoire doit être faite au contrôleur (2) par

(1) Imprimerie nationale, décembre 1917, page 9.

(2) « La loi n'est pas explicite sur la question de savoir à quel contrôleur les renseignements doivent être adressés ou remis ; mais il est rationnel de décider qu'ils doivent être fournis au contrôleur du lieu où se trouve situé l'établissement au service duquel sont attachées les personnes qu'ils concernent et où les traitements ou salaires sont payés. Par suite, lorsque plusieurs établissements exploités par une même entreprise sont situés dans des localités ou circonscriptions différentes, il y a lieu de rédiger un état distinct par établissement et de le faire parvenir au contrôleur de la localité ou de la circonscription en cause. On ne saurait toutefois sérieusement contester que les renseignements peuvent être valablement fournis au siège

l'employeur dans le courant de janvier pour l'année précédente, ainsi en janvier 1918 pour l'année 1917 (1). Il s'agit d'un *délai franc*, c'est-à-dire que n'y sont compris ni le jour qui sert de point de départ, ni celui qui fixe l'échéance; si l'expiration tombe un jour férié, elle est reportée au prochain jour ouvrable (2). En période de guerre, des délais supplémentaires prenant fin trois mois au plus après la cessation des hostilités telle qu'elle sera fixée suivant l'article 1er du décret du 10 août 1914, sont accordés de plein droit aux contribuables qui ne peuvent souscrire une déclaration par suite d'un cas de force majeure, et dans cette catégorie rentrent (à moins que l'Administration ne constate que l'empêchement a cessé) les personnes mobilisées *dans la zone des armées*, ou dont la résidence est située dans une localité envahie ou comprise dans la zone des opérations militaires (3).

Mais ce délai spécial s'applique-t-il en cette conjoncture, et, pour le motif que le patron est mobilisé, va-t-on différer le recouvrement de l'impôt dû par un tiers, c'est-à-dire par le salarié?

Nous estimons qu'alors le délai supplémentaire ne cesse de courir, l'assujetti à déclaration continuerait-il à être représenté par un membre de sa famille ou par un mandataire. Le seul cas à excepter est celui où le contrôleur, jugeant la cause d'empêchement disparue ou insuffisante, prévient l'intéressé d'avoir à produire sa déclaration dans le délai de deux mois.

d'une entreprise pour l'ensemble du personnel réparti dans des établissements disséminés et, sur ce point encore, une entente pourra intervenir entre les chefs d'entreprise et les agents locaux au sujet de l'exécution des prescriptions légales. » (Instruction du 30 mars 1918, page 75). Quant aux pensions et rentes viagères, « ces renseignements, présentés sous forme d'état, sont adressés ou remis au contrôleur du lieu où les pensions et rentes sont payables. On doit toutefois admettre qu'ils peuvent être valablement fournis par les débiteurs, à l'endroit de leur domicile s'il s'agit de particuliers, ou de leur siège, s'il s'agit de sociétés ou associations. » (Instruction du 30 mars 1918, page 78.)

(1) Loi du 31 juillet 1917, article 26. Le contrôleur délivre les récépissés. Les traitements et salaires dépassant le minimum légal font l'objet d'une déclaration annuelle ; « mais après une première notification concernant chaque pension, les faits susceptibles d'affecter l'impôt dû par le bénéficiaire motivent seuls une nouvelle communication ». (Instruction du 30 mars 1918, page 81.)

(2) Voir en matière de réclamations les circulaires des contributions directes n° 134 du 30 septembre 1846 et n° 1053 du 28 avril 1906, ainsi que l'arrêt du Conseil d'Etat du 7 décembre 1904, n° 3925 du *Recueil officiel*.

(3) Décret du 15 février 1916.

Même si le résultat est négatif, et si, passant outre à ces atermoiements, l'Administration établit néanmoins l'impôt, le contribuable pourra prouver par la voie contentieuse qu'à la date où il a reçu l'avis, il y avait pour lui force majeure. Cette solution à effet dilatoire ne lèse d'ailleurs pas le Trésor, car il a toujours le droit de s'adresser directement au salarié qui peut, de sa propre initiative, souscrire une déclaration (1).

Sanctions prévues.

Toute omission ou toute inexactitude dans les renseignements fournis en vertu de la loi par les employeurs ou les débirentiers donne lieu à l'application d'une amende de 5 francs, encourue autant de fois qu'il y a d'omissions ou d'inexactitudes, sans qu'on ait à examiner si elles peuvent entraîner ou non des réductions d'impôt (2). Le délinquant ne saurait arguer de sa bonne foi, puisqu'il y a, ici, contravention. La pénalité est prononcée par le conseil de préfecture du département où l'infraction a été commise et cette juridiction statue sur instance introduite sans frais par le directeur des contributions directes (3). Le conseil de préfecture notifie au contrevenant une copie de la requête. La prescription n'est acquise qu'après l'expiration de la quatrième année suivant celle où a été transgressée la loi. Le percepteur des contributions directes recouvrera l'amende qui frappera les seules associations ayant une personnalité morale.

2° Déclaration de l'employé ou du crédirentier.

Après avoir étudié la déclaration obligatoire, en principe, pour l'employeur et le débirentier, on est conduit tout naturellement à se demander si une formalité analogue n'est pas prescrite à l'employé ou au crédirentier. On aurait peut-être tendance à croire à un double emploi, à une superfétation; ce serait, au contraire, souvent très utile.

(1) Voir ci-dessous :

(2) MM. Raoul Péret et Dumesnil, députés, sont d'une opinion contraire (Chambre, séances du 24 mai et du 15 juin 1917).

(3) Pour la procédure à suivre, voir l'instruction du 30 mars 1918, pages 83 et 84. Le lieu où l'infraction a été commise coïncide avec celui ou se trouvent soit l'établissement auquel est attaché le personnel salarié, soit le domicile des particuliers et le siège des sociétés ou associations servant pensions ou rentes.

Nombre d'ouvriers ne restent pas forcément plus de trente jours consécutifs chez le même patron ; les journaliers (leur nom l'indique) changent souvent d'employeur. L'on peut étendre cette remarque aux domestiques attachés à la personne et aux bonnes à tout faire, engagées en général au mois ; quant aux femmes de ménage, il en est qui les utilisent successivement quelques heures au cours de la même journée.

Les déclarations patronales ne seront donc pas requises en l'espèce (1) et, même dans les hypothèses où elles doivent être faites, il manquera parfois au patron des éléments. Comment, par exemple, connaîtra-t-il les pourboires de ses employés ? (2) Dans tous ces cas, nombreux en pratique (3), la déclaration obligatoire du salarié ou du crédirentier serait indispensable. Le législateur, passant à côté de la question, en a décidé autrement. *La déclaration, spontanée ou non, du salarié ou du crédirentier, reste facultative pour l'impôt cédulaire sur les traitements, pensions et rentes viagères.*

Si elle est ainsi produite bénévolement, le délai applicable est celui de trois mois, prévu en règle générale pour l'impôt sur le revenu. Tout redevable a d'ailleurs intérêt à souscrire une déclaration afin d'éviter les erreurs patronales possibles et en vue de bénéficier, comme on le verra plus loin (4), des réductions pour charges de famille, renseignement que la loi n'exige pas de l'employeur.

3° Moyens de contrôle de l'administration ; sanctions dont elle dispose.

La déclaration obligatoire faite par l'employeur atténue, certes, les fraudes (5), mais ne saurait supprimer toute collusion vis-à-vis du fisc entre patron et salarié. Au reste, même avec la meilleure bonne foi, l'évaluation des avantages en nature (logement, nourriture, (6), etc...), surtout celle des pourboires, est

(1) Voir pages 30 et 31.
(2) L'Administration tolère, il est vrai (instruction du 30 mars 1918, page 77, note 1), que l'employeur ne révèle pas le montant des pourboires versés à ses employés par les clients.
(3) Joignons-y l'hypothèse où l'ouvrier touche en sus du salaire patronal une pension quelconque.
(4) Voir pages 48 à 51.
(5) Voir ci-dessus page 29.
(6) Pour leur énumération, se reporter aux pages 25 à 28.

bien difficile, sinon impossible (1). Beaucoup d'individus, enfin, travaillent moins de trente jours consécutifs chez la même personne; la déclaration restant alors facultative ne sera pas faite d'ordinaire. Le contrôle administratif, avec droit d'imposition d'office, est donc indispensable. Dans notre exposé nous distinguerons, d'une part, et les pouvoirs dévolus aux contrôleurs des contributions directes pour vérifier les déclarations et les armes dont l'usage est autorisé à cet effet; d'autre part, les droits conférés à ces fonctionnaires si aucune déclaration n'a été souscrite.

Comment sont vérifiées et sanctionnées les déclarations.

Le contrôleur dispose de plusieurs procédés :

Il peut demander au contribuable des éclaircissements (2), il a le droit d'obtenir de tous les services publics communication des renseignements possédés par ceux-ci en vertu des lois existantes (3); enfin il fait état, s'il le juge à propos, de toutes autres indications qu'il est à même de recueillir (4).

Éclaircissements.

Si le patron (5) a souscrit sa déclaration obligatoire et s'il a omis quelques-unes des mentions requises par la loi (exemples : le nom du salarié, son domicile au 1er janvier de l'année d'imposition, le montant du gain ou des avantages en nature, la période d'emploi), le contrôleur le priera de combler ces lacunes. Il pourra aussi lui demander des éclaircissements, surtout sur le mode d'évaluation relatif aux avantages en nature (logement, nourriture, etc...); sur le nombre de pièces consacrées à l'appartement du salarié, sur les éléments d'appréciation patronale touchant la valeur assignée à la nourriture. Dans tous ces cas, si l'employeur garde le silence (6) ou s'il répond insuffisamment,

(1) Se reporter toutefois à la note 2, page 37.

(2) Loi du 15 juillet 1914 (article 17) modifiée par la loi du 30 décembre 1916, article 5.

(3) Loi du 31 juillet 1917, article 55.

(4) Loi du 31 juillet 1917, article 28.

(5) Ce qui va suivre s'applique aussi au débirentier et au crédirentier.

(6) En fait, une fois les trois premiers mois de l'année écoulés, le contrôleur ne manquerait pas d'agiter la menace d'une taxation d'office ou d'une demande d'éclaircissements pouvant entraîner la taxation d'office (article 19 de la loi du 15 juillet 1914, modifiée le 30 décembre 1916) relativement à l'impôt global sur le revenu. Le contribuable se départirait alors probablement de son mutisme.

il n'y aura pas ~~ne saurait y avoir~~ taxation d'office, car la loi n'a pas envisagé ici cette mesure qui rejaillirait au reste sur le salarié, légalement étranger au débat; mais le déclarant s'attirerait l'amende de cinq francs prévue pour toute omission ou inexactitude (1). Malgré cette sanction pécuniaire, le patron oppose-t-il une fin de non-recevoir? le contrôleur s'adressera à l'employé s'il parvient à en connaître le nom et l'adresse actuelle. Le refus par ce dernier de correspondre avec le service de l'assiette ne permettrait pas, en l'absence d'un texte spécial, de lui appliquer dans la circonstance, une pénalité quelconque (2). Le représentant du fisc imposera, comme il pourra, l'assujetti, qui a, bien entendu, le droit de contester le chiffre de la cotisation fixée, sauf à prouver ses dires, puisqu'il a rendu quasi impossible la tâche de l'Administration. *Impossibilium nulla obligatio.* On côtoie, en quelque sorte, la taxation d'office. Si l'employé déclare spontanément ce qu'il gagne, il se trouve dans la même situation que précédemment l'employeur; toutefois, la loi ignorant cette déclaration, n'autorise ni taxation d'office ni pénalité pour omission ou inexactitude (2).

Il importe de bien remarquer que ces éclaircissements ne doivent se rapporter qu'aux mentions prévues par la loi (nom, adresse, salaires en argent et en nature, période d'emploi) ou à ce qui s'y rattache intimement, sinon les intéressés peuvent refuser de répondre aux autres questions posées.

Le contrôleur ne saurait non plus exiger que les employeurs lui montrent leurs livres ou leur comptabilité. Le projet soumis par le Gouvernement au Sénat contenait, avec raison, une disposition de ce genre; certain groupe parlementaire qui, sous couvert de libéralisme, semble avoir pris à tâche, au Luxembourg, de désarmer le plus possible les administrations financières, s'opposa à cette mesure, où il prétendait voir « l'inquisition au domicile particulier de tous les citoyens (3). » Cette affirmation excessive, on le verra plus loin (4), rallia les suffrages de la haute Assemblée.

(1) Loi du 31 juillet 1917, article 29.
(2) Voir page 38, note 6.
(3) Sénat, séance du 23 novembre 1916. (*Journal officiel*, débats parlementaires, page 978.)
(4) Voir page 67 et note 1 page 67.

Le contrôleur peut trouver quelques renseignements dans les divers services publics.

Il a d'abord sous la main plusieurs éléments de vérification : ce sont les états-matrices pour les rôles des contributions directes et des taxes assimilées. La mobilière lui apprendra, à l'occasion, l'emploi exercé par divers assujettis; les patentes de certains industriels, graduées d'après le nombre d'ouvriers, les mentions portées pour la taxe de garantie, les chevaux, voitures, automobiles, passibles de la prestation et de la taxe d'Etat sur les voitures, la redevance sur les gardes-chasse, la taxe de guerre frappant les hommes en sursis dans les exploitations agricoles, commerciales et industrielles, seront également mises à profit. Les déclarations pour l'impôt global sur le revenu permettront en outre de s'assurer si les affirmations du patron ou du débirentier concordent avec celles du redevable.

L'Enregistrement fournira au besoin nombre de données utiles au contrôleur; grâce à lui, il ~~sera instruit des~~ n'ignorera pas les clauses des contrats de travail, les déclarations de succession, les inventaires ou les partages qui révèleront parfois l'existence de pensions, les jugements et actes extra-judiciaires. Par l'intermédiaire de ladite administration, qui a le droit d'en ~~connaître~~ prendre connaissance, il sera à même de se documenter sur le répertoire des actes passés par les officiers ministériels et sur la comptabilité (comptes courants, comptes de dépôt, chèques, etc.) des banques françaises ou étrangères fonctionnant en France et constituées sous forme de Sociétés par actions (1), sur les rentes payées par les compagnies d'assurances et les assureurs privés, sur les opérations des entrepreneurs ainsi que des commissionnaires de transports, enfin sur les pièces de dépenses des établissements publics ou d'utilité publique et des congrégations autorisées ou non (2), toutes choses qui constitueront pour l'agent du fisc une mine précieuse d'informations. Un troisième moyen d'investigation lui sera offert par les livres commerciaux qu'il a la faculté de compulser pour établir l'impôt sur les profits des industriels et des négociants, ou en vertu

(1) Lois du 23 août 1871 (art. 22), du 21 juin 1875 (art. 7), du 17 avril 1906 (art. 5). Voir aussi page 60, note 1.

(2) Loi du 29 juin 1872.

d'un mandat de la Commission du premier degré sur les bénéfices de guerre (1).

En dernier lieu, les registres tenus dans les mairies afin de recevoir les déclarations sur les accidents du travail, et ceux qui ont été créés dans les bureaux municipaux de placement, dans les bourses du travail et dans les conseils de prudhommes en vue d'y consigner les différends entre patrons et ouvriers, présenteront un réel intérêt.

Autres renseignements que le contrôleur peut recueillir.

Les termes de l'article 28 de la loi du 31 juillet 1917 sont assez larges pour permettre au contrôleur de vérifier les déclarations en faisant appel aux connaissances locales du maire et des répartiteurs, sauf à ne pas dévoiler, à raison du secret professionnel (2), le montant du salaire ou de la rente déclarée.

Pour le même motif, cet agent pourrait ~~consulter~~ *interroger* un tiers. Dans une grande ville, par exemple, il serait en droit de demander au concierge d'un immeuble, le nombre, le nom, l'adresse et la période d'emploi des domestiques occupés par chacun des locataires; il ~~vérifierait~~ *contrôlerait* ainsi l'exactitude de cette partie de la déclaration; à cet effet, il recourrait au besoin à l'obligeance du tenancier d'un bureau de placement privé.

Quels sont les droits du Trésor s'il n'est fait aucune déclaration pour l'impôt cédulaire sur les traitements et pensions?

Pour rechercher la matière imposable on consultera, comme on vient de le voir, les rôles des contributions directes ou des taxes assimilées, les données recueillies, soit auprès des divers services publics, soit auprès des maires ou des répartiteurs (3), soit enfin auprès de tiers sans qualité ni mandat; mais, dans ces deux dernières hypothèses, il convient d'agir avec circonspection, en évitant de questionner sur le montant en argent ou en nature du gain du salarié ou du crédirentier. Ces préliminaires établis, on peut se trouver en présence ou d'une décla-

(1) Loi du 1er juillet 1916. — Voir également page 60, note 1.
(2) Lois du 15 juillet 1914 (art. 23) et du 31 juillet 1917 (art. 51).
(3) Puisqu'il n'y a pas, ici, déclaration, il ne saurait être question pour l'agent du fisc de révéler une chose contraire au secret professionnel; il cherche à s'entourer des renseignements les plus circonstanciés possible.

ration présumée obligatoire et non faite par l'employeur ou le débirentier, ou d'une déclaration facultative non souscrite par l'employé ou le crédirentier.

Dans le premier cas, il adviendra que l'Administration, s'appuyant sur les renseignements extraits des services publics, ait des éléments certains prouvant que la déclaration a été omise; on demandera alors au patron ou au débirentier les éclaircissements prévus par la loi et on lui appliquera l'amende. Si, malgré cette pénalité, le contrôleur n'obtient aucune réponse, il se retournera vers le redevable, à condition d'avoir son nom et son adresse; ce dernier peut opposer la force d'inertie sans encourir aucune contravention; l'Administration, alors, établira le rôle. Il sera loisible au contribuable de réclamer, mais sans grandes chances de succès, puisqu'il existe des éléments certains contre lui.

On n'aura parfois que de vagues indices dûs aux services publics et surtout aux maires, aux répartiteurs ou aux tiers. S'il en est ainsi, on sollicitera de l'employeur ou du débirentier les explications nécessaires. S'il les fournit et avoue, par les éléments produits, qu'il a contrevenu à la loi, le contrôleur lui appliquera l'amende et établira le rôle. Ce sondage est-il inopérant? On s'adressera à l'employé ou au crédirentier, en supposant connus son nom et son adresse; si celui-ci satisfait aux indications prévues par la loi pour le déclarant, aucune difficulté ne surgit; sinon (1), l'agent du fisc arrête pour le mieux l'imposition. Mais, si le contribuable réclame, sur qui retombera le fardeau de la preuve ? On ne saurait dire, en règle générale, qu'elle est ici à la charge de l'employé ou du crédirentier. La taxation d'office qui amène ce renversement de la preuve, est, au fond une mesure de rigueur, admise pour l'impôt global sur le revenu (2), et l'on ne doit pas l'étendre à l'impôt cédulaire sans un texte formel. D'autre part, l'article 45 du projet de loi du 9 mars 1909 sur les traitements, pensions et salaires, prévoyait qu'en cas de litige la charge de la preuve *incomberait à l'Administration*. La loi du 31 juillet 1917, n'ayant pas reproduit cette disposition, n'a pas voulu trancher le débat (3). Pareille situa-

(1) Cette hypothèse sera peu fréquente, étant donné les pouvoirs du contrôleur dans l'impôt global (page 38, note 6); on ne risquerait toutefois aucune amende pour la présente cédule.

(2) Loi du 15 juillet 1914, article 19.

(3) M. Perchot, rapporteur au Sénat le 27 juillet 1916, pense le contraire.

tion se retrouve quand on détermine les gains réalisés dans les professions non commerciales (1), ou lorsqu'on applique un coefficient intermédiaire entre les taux minimum et maximum de profit net au chiffre d'affaires déclaré, afin d'obtenir la taxe due par un commerçant ou par un industriel. « Le tribunal saisi du litige apprécie les motifs invoqués par l'Administration et par le contribuable (2). » « La preuve n'incombe obligatoirement à personne... En cas de désaccord, le fisc, d'une part, le contribuable, de l'autre, feront valoir leurs observations : le juge du contentieux appréciera (3). » Le conseil de préfecture, et, en appel, le conseil d'Etat, ont donc un pouvoir refusé aux tribunaux par le droit commun. Il convient, toutefois, de ne rien exagérer, car, au fond, cette situation confine à la taxation d'office. Nous sommes en effet dans l'hypothèse où aucune déclaration n'a été faite, et où, employé et crédirentier n'ont pas daigné répondre à la demande écrite du contrôleur; les tribunaux administratifs donneront certainement raison au fisc qui a fait toutes les démarches possibles; les contribuables n'auront qu'à s'en prendre à leur insouciance. Si le contrôleur fixait la cotisation un peu à la légère, sans se mettre en rapport préalable ni avec l'employeur ou le débirentier, ni avec l'employé ou le crédirentier, l'Administration devrait, en l'occurrence, faire la preuve et succomberait infailliblement (4).

Dans le second cas, c'est-à-dire s'il y a déclaration facultative non souscrite par l'employé ou le crédirentier, laissant hors de cause le patron, on ne peut que s'adresser directement à l'intéressé, qui n'est d'ailleurs en aucune façon tenu de répondre (5) et demeure à l'abri de toute pénalité. Il sera même admis à réclamer contre la taxe établie, la preuve restant administrée concurremment par le contribuable et le fisc, suivant la procédure qui vient d'être exposée.

(1) Loi du 31 juillet 1917, notamment à la fin de l'article 35.
(2) Voir ~~page 42, note 4.~~ note 1 ci-dessus.
(3) Pages 164 et 182 du rapport précité de M. Dumesnil, député, notamment au sujet du coefficient intermédiaire, pour lequel la loi n'a organisé, comme ici, aucun mode de preuve.
(4) Dans cette éventualité, nous sommes de l'avis de M. Perchot (note 3, page 42).
5) Voir cependant page 38, note 6.

CHAPITRE IV

BASES DE L'IMPÔT SUR LES TRAITEMENTS, SALAIRES, PENSIONS ET RENTES VIAGÈRES. — NON CUMUL DES TRAITEMENTS ET PENSIONS PAR FAMILLE. — GROUPEMENT DES MINIMUMS EXEMPTÉS. — TAUX DE LA TAXE. — DÉDUCTIONS POUR CHARGES DE FAMILLES, DETTES ET IMPÔTS.

Il est juste que l'on ne frappe pas le revenu indispensable à la subsistance, les petits contribuables payant déjà des taxes indirectes lourdes et improportionnelles sur les consommations; d'autre part, pour de faibles sommes à percevoir, les frais de recouvrement absorberaient le produit de l'impôt.

De même, un taux progressif, au moins sous forme dégressive, et des réductions pour charges de famille constituent une innovation heureuse dans notre droit financier.

Les pensions et rentes viagères ne sont imposables, suivant la loi du 31 juillet 1917, que si leur total annuel par individu dépasse 1.250 francs. Ce minimum est invariable quelle que soit la population du domicile. Lorsqu'on a discuté le projet de loi du 9 mars 1909, on a expliqué cette fixité en disant que si le salarié va dans les centres où ses aptitudes professionnelles peuvent trouver leur emploi, il n'en est pas de même du pensionné qui conserve, en général, le libre choix de sa résidence; il n'y a donc pas lieu de tenir compte pour lui de la population du domicile.

Pour les traitements, salaires, indemnités et émoluments, le minimum exempté comme nécessaire à l'existence diffère avec le nombre d'habitants de la commune où est domicilié l'assujetti; on présume, en effet, que la cherté de vie croît selon la population, élément déterminé par le dernier décret de dénombrement (1).

Les traitements et salaires ne sont assujettis à l'impôt que s'ils dépassent (2) :

1.500 francs (lorsque le contribuable est domicilié dans une commune de moins de 10.001 habitants);

(1) Sénat, séance du 31 juillet 1917, *Journal officiel*, débats parlementaires, page 802.

(2) Loi du 31 juillet 1917, article 23.

2.000 francs (lorsque le contribuable est domicilié dans une commune de 10.001 à 100.000 habitants);

2.500 francs (lorsque le contribuable est domicilié dans une commune de plus de 100.000 habitants);

3.000 francs (lorsque le contribuable est domicilié à Paris, dans le département de la Seine et dans les communes de la banlieue dans un rayon de 25 kilomètres des fortifications de Paris (1).

La progressivité sous forme dégressive est manifeste dans la cédule sur les traitements et pensions, puisque, indépendamment des exemptions totales à la base, on retient pour moitié seulement la quotité de ce revenu comprise entre le minimum exonéré et 5.000 francs (2); la partie excédant 5.000 francs compte, en revanche pour sa totalité.

Ainsi un fonctionnaire aux appointements annuels de 8.000 fr., domicilié à Paris, verra son impôt établi comme il suit :

Base. — De 0 à 3.000 francs : 0;

De 3.001 à 5.000 francs : 1.000 (soit 2.000 avec réduction de moitié);

De 5.001 à 8.000 francs : 3.000 (soit 3.000, tranche entière), base à taxer : 4.000.

Le système suivi dans le projet du 9 mars 1909 était plus compliqué. Les minimums, identiques à ceux d'aujourd'hui, déduits au préalable, on comptait pour 1/6 seulement la base imposable ne dépassant pas 3.000 francs;

Pour 2/6 seulement la base imposable comprise entre 3001 et 3.500 francs;

Pour 3/6 seulement la base imposable comprise entre 3.501 et 4.000 francs;

Pour 4/6 seulement la base imposable comprise entre 4.001 et 4.500 francs;

Pour 5/6 seulement la base imposable comprise entre 4.501 et 5.000 francs.

(1) Le projet du 9 mars 1909 était analogue, mais n'assimilait pas à Paris les communes situées dans la Seine ou dans un rayon de 25 kilomètres autour du mur d'enceinte de la capitale et il permettait aux conseils municipaux, par son article 40, de majorer ces dégrèvements (voir pages 18 et 19).

(2) Loi du 31 juillet 1917, article 23.

Deux questions, très importantes en pratique, se présentent aussitôt; la loi du 31 juillet 1917 a le tort d'être moins précise sur ces points que le projet du 9 mars 1909, son ancêtre pourtant.

Nous allons nous demander s'il est loisible de cumuler, d'une part, sur le chef de famille, les traitements ou pensions distribués aux divers membres de cette communauté sociale, et si, par ailleurs, la personne titulaire à la fois d'un salaire et d'une pension peut profiter simultanément des deux minimums exemptés s'ajoutant ainsi l'un à l'autre.

Sans doute, on totalise tous les traitements et toutes les pensions perçus par le même bénéficiaire dans l'année antérieure à celle de l'imposition (1); mais, lorsque les enfants ou les autres membres de la famille tirent, de leur propre travail ou de pensions, des ressources personnelles, on ne devra pas grouper ces revenus en une seule masse sur la tête du chef. Le projet du 9 mars 1909 (article 41) est très affirmatif à cet égard. Certes, la loi du 31 juillet 1917 garde là-dessus le silence; mais la personnalité de l'impôt cédulaire commande cette solution (2).

Soit, par exemple, dans une ville de 5.000 âmes, un ménage d'ouvriers; le père gagne 2.000 francs par an, la mère 1.600 francs et le fils, célibataire, âgé de dix-sept ans, vivant avec ses parents, a 1.200 francs de gages. On taxera *séparément* le père et la mère; le fils n'arrive pas à 1.500 francs, minimum exempté; il ne sera donc pas cotisé. En aucun cas, on ne saurait additionner les $2.000 + 1.600 + 1.200 = 4.800$ francs revenant à cette famille, pour faire figurer sur le rôle un article unique au nom du mari.

Pour l'impôt global sur le revenu, on procède différemment. « Chaque chef de famille est imposable, tant en raison de ses revenus professionnels que de ceux de sa femme et des autres membres de la famille qui habitent avec lui.

Toutefois, les contribuables peuvent réclamer des impositions distinctes :

1° Lorsqu'une femme, séparée de biens, ne vit pas avec son mari;

(1) Discours de M. Ribot, ministre des Finances (Sénat, séance du 16 novembre 1916. *Journal officiel*, debats parlementaires, page 930).

(2) Rapports de M. Perchot au Sénat, le 27 juillet 1916, et de M. Dumesnil à la Chambre, le 22 février 1917 (*Journal officiel*, débats parlementaires, Chambre, annexe n° 3255, page 481.)

2° Lorsque les enfants ou autres membres de la famille, sauf le conjoint, tirent un revenu de leur propre travail ou d'une fortune indépendante de celle du chef de famille (1). »

En matière d'impôt global, la femme mariée n'est jamais imposable personnellement, sauf si, étant séparée de biens, elle ne vit pas avec son époux. La qualité de chef de famille est alors attribuée, non pas nécessairement à qui peut la revendiquer en droit civil eu égard aux seuls liens de parenté unissant les personnes abritées sous un même toit, mais à qui assume, en fait, la direction de la communauté (2).

Nous abordons maintenant l'hypothèse où le même contribuable jouit à la fois d'un traitement et d'une pension. Peut-il cumuler les exemptions afférentes à chacune de ces natures de revenus?

Le projet du 9 mars 1909 décidait, par son article 59, qu'en la circonstance, le groupement des exemptions n'était admis que dans les limites suivantes :

1° Le montant total de l'exemption ne pourra dépasser la limite d'exemption à laquelle le redevable aurait droit pour un traitement ou un gain ;

2° L'exemption afférente à la part du revenu constitué par une pension ne saurait excéder 1.250 francs.

Supposons, par exemple, qu'une personne jouisse, à Paris, d'un revenu de 5.000 francs, consistant en une pension de 3.000 francs et en un traitement de 2.000 francs. L'exemption totale dont cette personne bénéficiera sera de 3.000 francs, puisque c'est le chiffre exonéré à Paris pour un traitement de 5.000 francs ; tandis que, si l'on réunissait la dispense complète d'impôt afférent aux 2.000 francs de traitement et l'affranchissement prévu sur 1.250 francs pour les 3.000 francs de pension, on obtiendrait comme exemption totale $2.000 + 1.250 = 3.250$ francs, au lieu de 3.000 francs.

Dans l'éventualité où un individu aurait, à Paris, 2.000 francs de pension et 1.000 francs de traitement, si ce revenu ne comprenait qu'un traitement de 3.000 francs, il y aurait décharge complète ; mais, la pension ne pouvant être exemptée que sur 1.250 francs, il resterait 750 francs de revenu soumis à la taxe.

La loi du 31 juillet 1917 n'ayant pas pressenti cette difficulté,

(1) Loi du 15 juillet 1914, art. 8.
(2) Instruction des contributions directes du 10 mai 1916, p. 11.

que faut-il décider? A-t-on droit seulement à la plus élevée des deux déductions ou bien peut-on profiter de ce double avantage ?

En l'absence de toute restriction légale, il serait irrégulier, à notre avis, de ne faire état que de l'exemption la plus forte; le cumul est donc autorisé (1). Au Sénat (2), le ministre des Finances a déclaré que : « *chaque impôt cédulaire est un impôt réel*, établi sans considération des autres impositions auxquelles est assujetti le contribuable. » M. Doumer, précisant davantage, ajoute que : « Lorsqu'il n'y a pas de dispositions contraires, *les abattements se cumulent*, puisque chacune des cédules est calculée séparément, et qu'on fait les déductions dans les conditions qui sont indiquées à l'article. Il s'ensuit donc que, si l'on a plusieurs professions, si l'on est imposé aux diverses cédules des impôts sur les revenus, on bénéficie des déductions indiquées dans chacune de ces cédules. Il faudrait qu'il y eût une disposition contraire pour que la loi ne fût pas appliquée ainsi. »

Pour reprendre les deux exemples ci-dessus, l'impôt frappera simplement le revenu supérieur à 3.250 francs dans le premier cas et à 2.250 francs dans le deuxième.

Le taux de l'impôt est fixé à 3,75 0/0 (3); il a été arrêté au minimum, car il s'agit des revenus du travail; il faut tenir compte, en effet, de l'usure humaine assez rapide, tandis que le capital produit, en quelque sorte, sans arrêt; il y a donc une partie à ne pas envisager dans les revenus du travail; c'est celle qui est destinée à l'épargne pour les vieux jours (4).

L'équité la plus élémentaire commandait de distinguer le célibataire vivant seul et l'individu chargé de famille, pour réserver à ce dernier quelques avantages légaux. Le projet du 9 mars 1909 ~~disposait déjà par~~ l'exprimait déjà ainsi dans son article 94, ~~que~~ : « Tout contribuable

(1) Ce point de vue semble avoir été admis au Sénat par M. Baudoin-Bugnet, directeur général des contributions directes, commissaire du gouvernement (Sénat, séance du 31 juillet 1917; *Journal officiel*, débats parlementaires, page 802).

Le montant net des traitements et pensions « doit être distinctement déterminé et taxé séparément ». (Instruction du 30 mars 1918, page 72.) Par cette expression un peu vague, l'Administration des contributions directes semble admettre implicitement le cumul.

(2) Séance du 31 juillet 1917 (*Journal officiel*, page 802).

(3) Loi du 31 juillet 1917, article 23.

(4) Voir plus haut, note 1, page 17 et Jèze, *Cours élémentaire de science des finances*, 5e édition, page 745.

dont le revenu total ne dépasse pas 12.000 francs, a droit (1) à un dégrèvement de *8 francs* par personne se trouvant à sa charge. Toutefois, le dégrèvement n'est accordé que pour les descendants ou enfants en sus du premier. Sont considérées comme personnes à la charge du contribuable, à condition de n'avoir point de ressources personnelles suffisantes :

« 1° Les ascendants âgés ou infirmes ;

« 2° Les descendants ou enfants abandonnés et par lui recueillis, s'ils sont âgés de moins de 16 ans ou infirmes. »

Ce texte renfermait plusieurs lacunes. Avec une rigueur un peu excessive, ~~on n'accordait~~ il n'existait de réduction d'impôt pour enfants ou descendants que si l'on en avait au moins deux à sa charge. D'un autre côté, la détaxe fixe de 8 francs par personne pouvait aller jusqu'à excéder l'impôt cédulaire établi. Le projet de 1909, prévoyant l'hypothèse, autorisait alors le contribuable à imputer le complément de déduction sur les revenus des valeurs mobilières nominatives, échus au cours de l'année pour laquelle on demandait le dégrèvement. Enfin, on n'établissait aucun minimum d'âge pour les ascendants susceptibles d'être considérés comme personnes à charge.

La loi du 31 juillet 1917, article 52, admet que :

« Sur les impôts institués sur les revenus par la présente loi et perçus par voie de rôles, chaque contribuable a droit... à une réduction de 5 0/0 pour une personne à sa charge, de 10 0/0 pour deux personnes, de 20 0/0 pour trois personnes, et ainsi de suite, chaque personne au delà de la troisième donnant droit à une nouvelle réduction de 10 0/0, sans que la réduction puisse être, au total, supérieure à la moitié de l'impôt. Sont considérées comme personnes à la charge du contribuable, celles qui sont désignées à l'article 13 de la loi du 15 juillet 1914, relative à l'impôt général sur le revenu. Pour s'assurer le bénéfice des dispositions qui précèdent, les contribuables feront parvenir au contrôleur du lieu de leur domicile une déclaration indiquant les nom, prénoms, date et lieu de naissance de chacune des personnes à leur charge, ainsi que les circonstances (lien de parenté, etc...) de nature à justifier que ces personnes rentrent dans la catégorie de celles qui sont visées au présent article. Les déclarations

(1) Sauf à faire une déclaration spéciale dans le mois de la publication du rôle.

indiqueront également les impôts sur lesquels sont susceptibles de porter les dégrèvements et les communes dans lesquelles ces impôts doivent être établis. Les déclarations seront reçues dans les trois premiers mois de chaque année (1) ; elles seront valables tant que leurs indications n'auront pas cessé d'être exactes ; dans le cas contraire, elles devront être renouvelées dans le délai ci-dessus indiqué. »

Ce texte déduit, avec raison, une somme n'excédant jamais le montant de l'impôt ; la fraction ainsi retranchée oscille entre 5 0/0 et 50 0/0, suivant les charges de famille. Pour déterminer les personnes à la charge du contribuable, le législateur renvoie à l'article 13 de la loi du 15 juillet 1914 ainsi conçu :

« Sont considérées comme personnes à la charge du contribuable, à la condition de n'avoir pas de revenus distincts de ceux qui servent de base à l'imposition de ce dernier :

1° Les ascendants âgés de plus de soixante-dix ans ou infirmes ;

2° Les descendants ou enfants par lui recueillis, s'ils sont âgés de moins de vingt et un ans ou s'ils sont infirmes. »

L'impôt cédulaire étant individuel, la loi exclut formellement comme personnes à charge celles qui ont des revenus particuliers, car ils ne sont pas compris dans la taxe incombant à l'assujetti. Sous le régime adopté le 15 juillet 1914, où l'on porte, en principe, au nom du chef de la famille, les fruits annuels des capitaux et du travail de cette collectivité (2), on autorise au contraire une réduction au profit d'enfants mineurs ou infirmes et de parents septuagénaires ou atteints de maladie habituelle, pourvu que les produits périodiques retirés par ces derniers de leurs biens ou de leurs occupations figurent tous, s'il y a lieu, sur l'unique déclaration de revenu global admise en la circonstance (2).

Si les ascendants, les alliés ou les collatéraux d'un contribuable et ses fils ou filles ne demeurent pas avec lui, ce motif n'interdit point de les regarder comme vivant à ses frais ; mais il ne saurait y avoir plusieurs bénéficiaires de la même faveur

(1) Des formules spéciales sont déposées, à cet effet, dans les mairies.

(2) Loi du 15 juillet 1914, article 8. Voir sur cette question pages 46 et 47.

relativement à un seul individu. Le dégrèvement n'est acquis, en l'espèce, qu'à celui qui supporte la majeure partie de la dépense.

Le mot « descendants » vise les enfants ou petits-enfants. L'expression « enfants recueillis » désigne ceux dont le contribuable assume l'entretien, qu'ils lui soient attachés ou non par des liens de parenté ou d'alliance. Il y a toutefois une restriction : ils ne doivent pas remplir chez lui des fonctions de domesticité, même avec une rémunération qui consisterait simplement à les loger et à les nourrir.

Aucune condition d'âge n'est requise au cas d'infirmités, mais il faut que celles-ci mettent le malade dans l'impossibilité complète de subvenir à ses besoins, sinon on favoriserait la paresse. Il y a là une question de fait tranchée en cas de contestation par les tribunaux administratifs.

Les intérêts des dettes chirographaires sont déduits des divers revenus du débiteur (1) si ce dernier justifie par une demande spéciale que la dette existe réellement et que les intérêts en ont été payés après avoir été frappés par l'impôt sur les créances. Le retranchement s'opère d'abord sur les profits réalisés dans l'exploitation ou l'entreprise pour les besoins de laquelle l'obligation aura été contractée. Au cas où ils seraient insuffisants, ou à défaut de justification concernant la cause de l'emprunt, l'imputation est faite successivement sur les revenus des cédules taxées au taux le plus bas (2), ce qui vise au premier chef les traitements et pensions. Lorsque le débiteur verse à époque fixe au créancier les intérêts joints à une annuité en vue de se libérer graduellement, la part équivalente aux intérêts est seule à soustraire dans une contribution sur le revenu (3). S'il y a saisie-arrêt pratiquée par un créancier sur les gages ou sur le salaire de son co-contractant, on défalquera le loyer de l'argent ainsi placé jadis, mais non pas le montant de la somme saisie arrêtée destinée à rembourser le prêteur.

(1) Loi du 31 juillet 1917, article 42. Pour les détails réglementaires concernant cette déduction voir la circulaire des contributions directes n° 1304 du 2 avril 1918, pages 20 et 21.

(2) L'impôt sur le revenu des valeurs mobilières étant perçu impersonnellement, toute diminution est ici interdite par la loi, sauf si ces valeurs, constituées en gage ou nantissement d'une créance, ont été par là même identifiées.

(3) Instruction des contributions directes du 10 mai 1916, page 27.

La taxe cédulaire sur les traitements et pensions en frappe le total net (1). *Néanmoins, l'assujetti ne nous semble pas pouvoir légitimement obtenir, en 1919 par exemple, que son traitement ou sa pension touchés en 1918 soient allégés de l'impôt cédulaire acquitté par lui en 1918 sur les bases de 1917.* A défaut de texte ~~spécial~~ formel, il faut reconnaître, en effet, que la loi range tous les impôts directs parmi les charges du revenu global. Bien qu'elle atteigne ~~spécialement~~ particulièrement les traitements et pensions, la redevance y afférente ne doit pas entrer en ligne de compte pour déterminer le produit net de cette catégorie; on ne peut la déduire que de l'ensemble des revenus, avantage d'ailleurs purement théorique, à moins qu'il ne s'agisse d'un contribuable soumis à l'impôt global (2).

CHAPITRE V

ANNUALITÉ DE L'IMPÔT. — RÔLES. — OMISSION AUX RÔLES. — ACQUITTEMENT DE L'IMPÔT. — RÉCLAMATIONS.

En vertu des principes généraux du droit public français, l'impôt est annuel. Avant de conclure sur le bien fondé de la cotisation on doit donc se demander si elle est régulière d'après les faits existants au 1er janvier de l'année pour laquelle est émis le rôle. Par application de cette idée, la taxe est valablement établie dans une commune, en 1918, si, au 1er janvier de ladite année, le contribuable était domicilié dans cette localité, et si ses traitements, salaires et pensions dépassaient le minimum légal qui y est exempté. Les événements survenus après cette date, même le décès de l'assujetti, sont sans influence sur la validité de la cote en question. Mais il importe de noter que les rôles de 1918 étant confectionnés avant la fin décembre (3), on envisage, par suite, les traitements et pensions de 1917; tandis que pour les dégrèvements prévus à raison des charges familiales, la situation du redevable s'apprécie au 1er janvier de l'année d'imposition.

Aucune circulaire n'a encore arrêté les mesures de service

(1) Loi du 31 juillet 1917, article 24.

(2) Loi du 15 juillet 1914, article 10. Voir, en faveur de notre interprétation, l'instruction des contributions directes du 10 mai 1916, page 28.

(3) Le premier envoi d'états-matrices est fait du 25 au 31 mai; le second a lieu du 10 au 15 septembre. (Instruction du 30 mars 1918, page 83.)

nécessaires en pratique. La loi du 31 juillet 1917 renvoie aux articles 21 à 24 de la loi du 15 juillet 1914. Chaque direction départementale des contributions directes confectionnera donc annuellement des rôles (1) ou listes de contribuables imposés. Sans doute, quiconque intervient dans l'établissement, la perception et le contentieux de cet impôt est tenu au secret professionnel (2) sous menace des peines prévues à l'article 378 du Code pénal ; mais pour prévenir toute indiscrétion, il est probable que l'on procédera comme pour l'impôt global sur le revenu, où le rôle est scindé en deux parties, l'une contenant les noms des redevables, et l'autre, les bases de cotisation ; de la sorte, les auxiliaires taxateurs ignorent à qui s'applique leur travail (3). Les bases variant avec la population des communes, le rôle sera communal (4).

L'Administration est autorisée à dresser des états-matrices supplémentaires, car « les omissions totales ou partielles peuvent être réparées jusqu'à l'expiration de la cinquième année suivant celle au cours de laquelle l'imposition aurait dû être établie. » Il s'agit, on le voit, d'une véritable prescription quinquennale.

Le percepteur enverra à chaque contribuable, et sous enveloppe fermée, un avertissement où sera mentionnée la somme à payer. L'avertissement portera simplement en tête l'article du rôle. Le nom du débiteur figurera sur l'enveloppe. Le recouvrement est poursuivi comme en matière de contributions directes (5). Le maire publie le rôle, c'est-à-dire annonce aux contribuables, par voie d'affiche, que ce document est entre les mains du représentant du Trésor et qu'on doit s'acquitter dans les délais prescrits, sous peine de contrainte (sommation sans frais, puis avec frais, commandement, saisie et vente). Le percepteur est chargé de faire rentrer l'impôt, payable exclusivement en numéraire.

(1) Loi du 15 juillet 1914, article 21.

(2) Loi du 15 juillet 1914, article 23.

(3) Circulaires des contributions directes n° 1270 du 12 août 1916 et n° 1279 du 30 juin 1917.

(4) Dans l'impôt global sur le revenu, le rôle est établi par perception (voir les deux circulaires visées à la note 3 ci-dessus).

(5) Loi du 15 juillet 1914, article 21. Les contribuables ne sont autorisés à se faire délivrer des extraits de rôles relatifs à l'impôt sur les revenus qu'en ce qui concerne leurs propres cotisations. (Renvoi fait par la loi du 31 juillet 1917, article 51, à l'article 24 de la loi du 15 juillet 1914.)

« *Les réclamations sont présentées, instruites et jugées comme en matière de contributions directes* (1). » Toutefois, on en délibère et les décisions sont lues (1) en audience non publique, pour que subsiste le secret concernant la situation pécuniaire du redevable. La procédure est assez rapide. Il y a deux catégories de réclamations :

1° Gracieuses;

2° Contentieuses.

Dans une réclamation gracieuse, rédigée sur papier ordinaire et adressée à la préfecture sans condition de délai, le contribuable ne conteste pas qu'il soit régulièrement frappé, mais il sollicite comme faveur, par suite d'une gêne pécuniaire momentanée, l'exonération totale (demande en remise) ou partielle (demande en modération). Le préfet statue après avis du contrôleur, sans consulter le maire ni les répartiteurs. On peut se pourvoir à titre gracieux devant le ministre des Finances, contre la décision préfectorale.

Le plus souvent il s'agit de demandes où les débiteurs du fisc se prétendant imposés soit à tort (par exemple dans une commune où ils résident, mais où ils ne sont pas domiciliés), soit à l'excès (notamment pour des avantages en nature, surévalués selon eux), désirent obtenir décharge totale ou réduction. La procédure la plus simple consiste en une déclaration faite, dans le mois de la publication du rôle, sur un registre spécial tenu à la mairie du lieu d'imposition. Pour éviter de divulguer ses affaires, le contribuable a la latitude de ne pas indiquer sur le registre l'objet et les motifs de sa réclamation, mais d'en faire l'exposé sur une note distincte, placée sous enveloppe, avec l'avertissement, le tout étant annexé à la déclaration (2). Le contrôleur intervient seul dans l'instruction. Si la demande est admise, le directeur départemental des contributions directes a pleins pouvoirs pour vider l'affaire ; sinon, l'on fait parvenir au contribuable, par pli recommandé, avec accusé de réception, la notification du rejet; il lui reste alors un mois pour s'adresser au conseil de préfecture.

Au lieu de réclamer à la mairie, on peut envoyer au sous-

(1) Loi du 15 juillet 1914, article 22.

(2) Circulaire de l'Administration des contributions directes, n° 1.267, du 17 juillet 1916.

préfet, dans les trois mois de la publication du rôle (1), une réclamation, sur papier timbré, si la cote dépasse 30 francs. Une fois l'affaire instruite par le contrôleur, sans prendre l'avis du maire ni des répartiteurs, le conseil de préfecture prononce à huis clos, après avoir entendu le réclamant ou fait procéder à l'expertise si l'intéressé ou l'Administration le demandent L'appel est autorisé devant le Conseil d'État, dans les deux mois suivant le jour où l'on a reçu avis, dans les formes légales, de l'arrêté attaqué. Cette haute juridiction décide en dernier ressort. Nous avons examiné plus haut (2) la question du fardeau de la preuve

La réclamation à la préfecture produit parfois un effet dilatoire sur le paiement, car la loi du 13 juillet 1903 (art. 17), déclare que :

« Lorsqu'une réclamation n'aura pas été jugée dans les six mois qui suivront sa présentation, le contribuable aura la faculté, dans la limite du dégrèvement sollicité par lui, de différer le paiement des termes qui viendront à échoir sur la contribution contestée, à la condition d'avoir préalablement, dans sa demande, manifesté cette intention et fixé le montant ou les bases du dégrèvement auquel il prétend. »

(1) En cas de faux ou double emploi, le délai prend fin trois mois seulement après que le contribuable a eu connaissance officielle (en payant la cote ou en recevant une sommation avec frais), des poursuites dirigées contre lui par le percepteur pour recouvrer la cotisation indûment imposée. (Loi du 29 décembre 1884, art. 4.) En période de guerre, les délais sont suspendus. (Loi du 5 août 1914.)

(2) Voir ci-dessus, pages 38, 39 et 41 à 43.

TROISIÈME PARTIE

ÉTUDE CRITIQUE

Contre cet impôt, établi un peu à la hâte, sous la pression des circonstances, il est permis de diriger un certain nombre de critiques en se plaçant au triple point de vue de l'employeur, de l'Administration et des intérêts du Trésor.

CHAPITRE PREMIER

INCONVÉNIENTS POUR L'EMPLOYEUR

On impose aux patrons et aux débirentiers des formalités longues, difficiles et incomplètes, sans compter que la loi, strictement ~~appliquée à la lettre,~~ observée risquerait d'entraîner des injustices, des indiscrétions, et de nuire à la bonne entente entre patrons et ouvriers.

On demande, en effet, à des chefs d'usines, à des Compagnies de chemins de fer occupant parfois plusieurs milliers d'employés, à des Compagnies d'assurances servant chaque année un nombre élevé de pensions, de dresser, dans le bref délai de trente et un jours compris entre le 1er et le 31 janvier de chaque année, une liste indiquant, pour toute personne à leur service plus de trente jours consécutifs l'année précédente, et gagnant en argent ou en nature plus que le minimum annuel exempté :

Le nom, le prénom de l'employé ou du crédirentier, son adresse, la somme payée en argent, les avantages en nature et la période d'emploi.

Laisserait-on de côté les collaborateurs accidentels auxquels ils recourent moins de trente jours consécutifs dans l'année, c'est encore une comptabilité interminable imposée à des gens qui en ont déjà trop par ailleurs.

L'estimation des avantages en nature (logement, chauffage, etc.), est si délicate à établir que l'Administration n'applique pas la loi à la lettre ; elle se borne à exiger, en fait, la simple mention de ces détails, sauf à les apprécier ensuite par voie de barèmes régionaux. Ce n'est pas tout ; l'indication des pourboires est à

peu près impossible (1), et celle du salaire n'est pas toujours aisée. Dans certaines grandes propriétés, surtout à la campagne, il est d'usage de prendre un ménage (mari et femme) pour les fonctions de concierge ou de jardinier ; on traite à prix unique et annuel pour l'ensemble, en sorte que l'employeur est incapable de préciser en toute certitude la part de salaire revenant à l'homme et celle qui est destinée à la femme. Cette situation est plus fréquente qu'on ne le croit, dans les fermes ou chez les bûcherons au service des exploitants de coupes de bois.

Si encore toute cette « paperasserie » était utile ! Mais l'employeur donne l'adresse de l'employé au 1er janvier de l'année de la déclaration ; or, le salarié change-t-il de domicile dans l'intervalle, ce qui advient assez souvent, le patron, pas plus que le contrôleur, ne sauront, bien des fois, où le prendre, et le renseignement recueilli deviendra superflu. La déclaration, même conforme aux prescriptions légales, contient encore des lacunes; elle ne mentionne pas, en effet, les charges de famille du salarié, qui, pour profiter des réductions prévues à cet égard, est tenu, de son côté, de déclarer, dans les trois premiers mois de l'année, sa situation de famille, à moins qu'il ne se laisse taxer, quitte à réclamer ensuite, et c'est ce qui arrive en pratique, car les redevables se perdent dans cet enchevêtrement de formalités.

A tous ces griefs qu'on est fondé à adresser à ce texte législatif, s'ajoute l'injustice qui consiste — si l'on n'atténue pas les rigueurs de la loi — à punir d'une amende de 5 francs, pour déclaration inexacte, le patron ou le débirentier qui, de très bonne foi, peuvent se tromper dans l'évaluation des pourboires et des avantages en nature (2).

En outre, l'assujetti, si jaloux d'habitude de maintenir inviolé le secret de ses affaires et de son foyer, s'offusquera, à bon droit, d'être contraint de révéler la liste et les gages de ses domestiques, qui décèleront, dans une certaine mesure, l'état de ses ressources et la nature de son train de vie.

D'aucuns prétendent enfin que le système de la déclaration achève de creuser un fossé entre patrons et ouvriers, en avivant les haines de classes. On transforme l'employeur en délateur de

(1) Voir page 37, note 2.

(2) L'Administration recommande de ne pas poursuivre les contrevenants involontaires (instruction du 30 mars 1918, page 79.)

son employé qui lui en gardera rancune pour peu que la déclaration contienne une erreur quelconque à son détriment. Aussi de grandes Sociétés prennent-elles déjà bénévolement à leur charge la nouvelle taxe, en vue d'éviter toute cause de froissement avec leur personnel.

Telles sont les objections que nous paraît devoir provoquer la présente loi et qu'il nous a été donné de recueillir souvent de la bouche même des intéressés.

CHAPITRE II

INCONVÉNIENTS POUR L'ADMINISTRATION.

La loi (1) demande à l'employeur ou au débirentier un seul état, c'est-à-dire une liste unique par établissement, rendant ainsi plus ardue et sans avantages compensatoires la tâche de l'Administration. Si, en effet, nous considérons, aux portes de Paris, une Société industrielle ou une gare de triage avec plusieurs milliers d'employés, domiciliés dans vingt ou trente communes de banlieue, une seule liste étant dressée, il faudra que l'Administration fasse autant d'extraits qu'il y a de municipalités différentes pour les assujettis. Passons maintenant aux débirentiers, Sociétés d'assurances en particulier; la complication est encore plus grande, leurs pensionnés étant disséminés dans toute la France. Il eût été beaucoup plus simple de prévoir un modèle officiel de bulletin par redevable déclaré. Il suffirait, en ce cas, de transmettre le renseignement dans la commune destinataire; on y gagnerait un temps précieux (2).

CHAPITRE III

IMPRODUCTIVITÉ DE CETTE CÉDULE.

De nombreuses fissures permettent enfin aux contribuables d'échapper à l'impôt.

Il se produit que la même personne soit titulaire de plusieurs rentes viagères, inférieures respectivement à 1.250 francs; le

(1) Loi du 31 juillet 1917, article 26.

(2) Nous ne voyons aussi qu'un résultat onéreux dans la persistance à rédiger autant d'avertissements qu'il y a de membres de la même famille groupés autour d'un foyer unique.

débirentier n'a alors aucune déclaration obligatoire à produire. De même pour une Société étrangère sans succursale en France, bien qu'elle y serve des pensions.

Le patron n'a à faire connaître ni les journaliers qu'il emploie moins de trente jours consécutifs dans l'année, ni les femmes de ménage qu'il occupe quelques heures par jour seulement. Le fisc est réduit, sur ce point, à la déclaration facultative de l'intéressé, si ce dernier consent à en souscrire une.

Serait-on employé plus de trente jours consécutifs par le même individu, toute difficulté n'est pas supprimée pour cela. Les bonnes à tout faire, les domestiques attachés à la personne, les ouvriers restant deux ou trois mois seulement dans la même place sont déclarés par leurs patrons successifs qui souvent s'ignorent les uns les autres. Comment déterminer, en ce cas, le domicile de l'assujetti lorsqu'on confectionne le rôle? Aurait-on d'ailleurs cette donnée, il faudrait néanmoins condenser en un chiffre unique les salaires épars, ou mieux fractionnés, dans plusieurs déclarations. On n'y réussirait que si le contrôleur arrivait, par un heureux hasard, à reconstituer sans interruption la série, longue parfois, des patrons ayant utilisé à tour de rôle le même salarié.

L'employeur, nous l'avons déjà établi (1), même avec une probité incontestable, ne saurait fournir au fisc une évaluation exacte des pourboires recueillis par ses employés ou de plusieurs de leurs gains. Des fonctionnaires (concierges des établissements publics, employés des palais nationaux, facteurs des postes, télégraphistes, gardes des eaux et forêts prenant des chiens en pension ou touchant des allocations privées pour surveiller les chasses gardées, instituteurs et professeurs de lycées donnant des leçons particulières), complètent ainsi, dans une proportion inconnue, leur traitement fixe. Relativement aux particuliers, on n'est pas mieux informé des gratifications que reçoivent à l'extérieur : domestiques attachés à la personne, conducteurs de voitures, de tramways, employés de chemins de fer préposés aux bagages ou aux marchandises, livreurs, chauffeurs d'automobiles, garçons de café, garçons coiffeurs, non plus que, dans un autre ordre d'idées, du casuel des ecclésiastiques.

(1) Voir ci-dessus pages 26, 27, 33, 56 à 58.

D'autre part, tandis que le fonctionnaire est dans l'impossibilité manifeste de dissimuler ses ressources, exposées en général au grand jour, une fraction pseudo-libérale du Sénat a réussi à rendre à peu près illusoire la vérification faite par les contrôleurs dans l'industrie et le commerce, en soustrayant les livres de payc à leurs investigations (1). Où donc, dès lors, le service de l'assiette puisera-t-il des renseignements sérieux? Les rôles des contributions directes ou des taxes assimilées, la mobilière qui frappe parfois les domestiques, les ouvriers et les journaliers, la patente avec la taxe de garantie, la taxe sur les gardes-chasse et la taxe de guerre pour les sursitaires détachés dans l'agriculture, dans le commerce ou dans l'industrie, dénoteront tout au plus le nombre, quelquefois seulement le nom des employés. Pour les bouviers, charretiers et conducteurs, les éléments portés aux prestations (chevaux, bœufs, vaches, mulets, ânes et voitures attelées) laisseront présumer la quantité d'imposables. Du registre pour les déclarations d'accidents occasionnés par le travail, on extraira au besoin quelques détails précis sur l'identité d'assujettis possibles. Mais, pour le montant des salaires, excepté dans quelques contrats rarement enregistrés d'ailleurs, dans les greffes des conseils de prud'hommes et dans les bureaux municipaux de placement, on ne trouvera rien parmi les divers services publics.

De leur côté, les entreprises privées, de transport et d'assurance, si elles appartiennent à des Sociétés en commandite simple, en nom collectif, ou à des particuliers, les offices ministériels, les congrégations autorisées ou non sont bien soumis à l'obligation de communiquer leur comptabilité, mais au seul receveur d'enregistrement (2), et le contrôleur ne peut se faire une opinion que par l'entremise de cet agent. Ce dernier, sur qui tout moyen de contrainte fait défaut, ne lui prête bien des

(1) Il faut remarquer que dans les Sociétés par actions, astreintes à déclarer annuellement leur bénéfice net réel (loi du 31 juillet 1917, art. 4), le contrôleur a le droit d'exiger, sous menace de taxation d'office, « toutes justifications nécessaires », y compris la production des livres commerciaux et de la correspondance. On retrouve la même situation pour les contribuables ayant déclaré leurs bénéfices réels en vue de l'impôt sur les gains supplémentaires réalisés pendant la guerre et pour les personnes ou Sociétés qui, relativement à la cédule sur les revenus industriels ou commerciaux, ont fait connaître au contrôleur, avant le 1er avril de chaque année, leur compte de profits et pertes touchant l'année précédente (loi du 31 juillet 1917, art. 4).

(2) Voir page 40, notes 1 et 2.

fois qu'un concours peu actif, quand il ne se désintéresse pas absolument d'une question qu'il considère comme étrangère à son domaine.

Il est un fait encore plus grave qui nuit au bon rendement de cette taxe ; c'est que les particuliers, employeurs aussi bien qu'employés, peuvent y échapper pour des motifs d'ordre différent. Les premiers, en effet, étant dispensés en général de soumettre leur comptabilité à l'examen du contrôleur (1), cet agent se voit ainsi interdite une vérification rigoureuse des chiffres fournis par les déclarants.

Quant aux seconds, à moins que leurs traitements, salaires ou pensions ne dépassent 3.000 francs, déduction faite des charges de famille, ils sont autorisés à ne pas indiquer l'ensemble de leurs revenus, car les simples mots « non imposable » écrits par eux sur la formule officielle, suffisent — jusqu'à preuve du contraire par l'Administration — à leur éviter toute taxation d'office (2).

Sur toutes ces causes d'improductivité se greffe enfin le cumul permis des exemptions à la base pour traitements et pensions (3). Il y a là une faveur excessive consentie au détriment du Trésor et souvent un véritable déni de justice. Ainsi, dans une ville de 5.000 âmes, deux contribuables ayant, l'un, un salaire de 1,600 francs par an joint à une pension de 1.250 francs, l'autre, un traitement de 1.600 francs seulement, paieront la même somme, les pensions n'étant frappées d'impôt qu'au-dessus de 1.250 francs. Dans la même localité, nous avons encore relevé le cas d'un fonctionnaire des Beaux-Arts qui, gagnant 1.400 francs par an et touchant en outre 1.000 francs de retraite militaire, n'était pas imposable, les minimums respectifs, savoir 1.500 francs et 1.250 francs, n'étant pas franchis. Cet employé ne reçoit plus, l'année d'après, que 1.000 francs de pension servie par l'armée et 700 francs, à lui alloués désormais pour toute retraite, par le service des palais nationaux ; il figure à ce moment sur le rôle, le total de ses gains, soit 1.700 francs, excédant les 1.250 francs exonérés. Pour l'atteindre, la loi choisit donc, d'une façon inopportune, l'instant précis où ses ressources diminuent.

(1) Voir toutefois page 60, note 1.
(2) Décret du 15 janvier 1916, article 7.
(3) Voir pages 47 à 48.

En somme, l'existence de certaines catégories de pensionnés ou d'employés, la difficulté d'évaluer les avantages particuliers dont jouissent divers salariés, l'insuffisance des renseignements recueillis dans les Administrations publiques ou fournis par les contribuables, enfin les nombreuses exemptions à la base, sont autant de causes qui contribuent, sinon à tarir le produit de la taxe que nous étudions ici, du moins à le diminuer sensiblement au préjudice des finances de l'Etat.

QUATRIÈME PARTIE

RÉFORMES A RÉALISER

La partie de cette étude où nous venons d'exposer les multiples griefs émis contre l'impôt ici examiné, bien que comportant certaines réserves au sujet de plusieurs de ces critiques, ne laisse pas de suggérer divers perfectionnements qu'on souhaiterait de voir apporter au plus tôt à la contribution sur les traitements, salaires et retraites.

On conçoit, certes, que les patrons ou les débirentiers répugnent aux indiscrétions et voient d'un mauvais œil ajouter encore à la mésintelligence traditionnelle entre employeurs et employés. Toutefois, si la déclaration patronale, le moins imparfait, à tout prendre, des systèmes fiscaux préconisés pour établir cette redevance (1), suscite fatalement ces reproches, on doit reconnaître qu'ils sont empreints d'une légère exagération.

Oui, fournir la nomenclature et les gages de ses domestiques, c'est donner quelques aperçus sur son train de vie. Cependant, on voit mal ce que le contribuable honnête redouterait de ce chef pour l'impôt global sur le revenu. Le nombre des serviteurs est déjà un signe extérieur bien ~~apparent~~ évident ; aussi l'assujetti à la « super-taxe » n'éprouvera-t-il aucun embarras, lorsque sa déclaration sera sincère, à répondre à une demande d'éclaircissements du contrôleur fondée sur cette apparence.

On montrerait également, nous l'estimons du moins, une appréhension excessive si l'on discernait le signe précurseur de la révolution sociale dans la déclaration bien anodine émanant de celui qui paie les salaires ou les rentes viagères. Le législateur ordonne cette formalité sous menace d'amende ; l'ouvrier raisonnable comprendra donc que, pour lui éviter la taxe, son employeur ne puisse enfreindre le droit nouveau. Au reste, la loi du 29 juin 1872, qui oblige la personne acquittant des dividendes ou des intérêts à retenir sur le montant du coupon une part en faveur du fisc, n'a provoqué aucune protestation en France, bien qu'elle

(1) Voir p. 28.

fît intervenir à son tour, et d'une manière autrement gênante, on en conviendra, un tiers transformé ainsi en collecteur au profit du Trésor.

Peut-être même n'énoncerait-on pas un paradoxe en voyant dans la formation de ces listes un effet utile au patron, amené de la sorte à vérifier minutieusement les gages qu'il distribue et à tenir désormais une comptabilité assez rigoureuse. Bien du « coulage », disons le mot, lui sera évité à l'avenir.

Il y a, il est vrai, mieux à faire qu'à plaider les circonstances atténuantes. Il convient, en effet, de songer à combler, moyennant une série de correctifs appropriés, la plupart des lacunes successivement mises en relief par les employeurs ou les débirentiers, l'Administration des contributions directes, ainsi que les représentants du Trésor (1).

Nous n'avons pas dissimulé (2) qu'on demandait aux patrons ou au débirentiers un travail long et difficile, quoique incomplet.

Le délai à peine mensuel qu'on leur octroie à cette fin est donc insuffisant; ce ne serait pas trop que de porter sa durée à trois mois comme pour les déclarations des charges de famille, beaucoup moins complexes à rédiger.

Les légitimes intérêts de l'Etat ne subiraient non plus aucune atteinte, et l'on simplifierait la tâche assignée aux particuliers en se bornant à leur faire relater le fait qu'ils nourrissent des salariés. Pour évaluer avec l'uniformité et la compétence nécessaires cet avantage en nature, la loi, consacrant enfin la pratique actuelle, remettrait à l'Administration le soin d'élaborer dans ce but un tarif régional.

En revanche, afin d'obvier à l'imprécision de certaines données, on exigerait, sur les déclarations, le nombre de pièces que comporte le logement fourni à titre gracieux aux collaborateurs ou aux gens de service.

On mettrait aussi un terme aux principales insuffisances par trop manifestes des mentions requises des déclarants et aux plaintes répétées de l'Administration, en renonçant à faire confectionner par établissement une liste unique de salariés ou de pensionnés. A cette méthode, on substituerait avec avantage un bulletin officiel distinct par individu déclaré.

(1) Pages 56 et suivantes.
(2) Pages 56 à 58.

Ce document serait divisé en deux parties, séparées par un pointillé, la ~~dernière~~ seconde consistant en un imprimé spécial déjà distribué aux mairies pour les charges de famille seulement. Le patron ou le débirentier, après avoir scindé la feuille en deux fractions, renverrait directement la première au contrôleur, non sans y consigner au préalable les indications prescrites. Il ferait parvenir la deuxième à ceux qui sont à ce moment ses salariés ou ses pensionnés. Ces derniers, une fois remplies les cases prévues pour les charges de famille et les pourboires ou gains supplémentaires, adresseraient à leur tour ce cadre au contrôleur. Grâce à ces deux transmissions quasi-simultanées, employés ou retraités, n'étant plus livrés à eux-mêmes, ne sauraient risquer comme aujourd'hui, faute d'effectuer les démarches nécessaires, de perdre le bénéfice des dégrèvements familiaux et, moyennant cet appât, l'Administration connaîtrait plus sûrement les profits accessoires ainsi que les émoluments secondaires. Par quelle étrange inadvertance a-t-on multiplié encore les articles de rôles, ce qui augmente bien à tort les frais de confection? L'Administration économiserait du temps et de vaines dépenses en portant en bloc, sur le nom du chef de famille, les salaires et les pensions touchés par les diverses personnes vivant en commun (mari, femme, enfants, etc...), sauf à retrancher autant de fois le minimum exempté qu'il y a d'individualités distinctes.

Il est indispensable d'envisager enfin les droits du Trésor un peu méconnus en pareille matière. Il ressort nettement de la discussion ouverte plus haut à ce sujet (1) qu'on a ici, en vérité, l'embarras des réformes.

La déclaration *obligatoire*, voilà ce qu'il faut étendre tout d'abord à nombre de redevables, tels que : créanciers de plusieurs rentes viagères, inférieures chacune à 1.250 francs, mais supérieures en définitive à ce chiffre; pensionnés ~~touchant~~ recevant chaque année plus de 1.250 francs servis par les établissements étrangers sans succursale en France, et sur qui la loi actuelle est par conséquent inefficace ; journaliers, « extras (2) », femmes de ménage,

(1) Page 58 et suivantes.

(2) Le mot « extra » désigne, dans le langage populaire, le remplaçant que l'on embauche pour un court laps de temps afin de combler le vide créé, à intervalles périodiques, par le repos hebdomadaire (Loi du 13 juillet 1906).

professeurs libres vivant du produit de leurs leçons et, plus généralement, tous les employés qui ne sont pas restés l'année entière chez un seul patron, lorsque les salaires, joints aux pensions touchées, excèdent le minimum imposable dans la commune où ces personnes avaient leur domicile au 1er janvier, étant bien spécifié qu'elles noteront sur des formules spéciales mises gratuitement à leur disposition dans les mairies, leurs charges de famille, les noms et les adresses de leurs employeurs successifs, ainsi que les gages, les pourboires et les rémunérations variées perçus chez chacun d'eux, sans oublier, le cas échéant, la désignation du débirentier. On se rendrait compte, par la même occasion, du crédit à ajouter aux affirmations patronales relatives à cet objet.

Sous peine de demeurer lettre morte, la nouvelle disposition législative serait escortée de sanctions pécuniaires, et l'on préciserait que soit le défaut de déclaration, dans les hypothèses où il en est prévu, soit l'absence ou l'insuffisance de réponse à toute demande écrite d'éclaircissements adressée par le contrôleur à l'intéressé, entraînerait *ipso facto* la taxation d'office.

Si l'on objecte que l'on va transformer les agents des contributions directes en scribes délivrant surtout des accusés de réception, notre réponse est que la déclaration est nécessaire au cas seulement où le minimum imposable est dépassé. Au demeurant, pourquoi ne pas éliminer ce fastidieux travail administratif et faire appel à un tarif postal réduit pour les impôts cédulaires ou l'impôt global, le redevable ayant ainsi le moyen de se munir d'un récépissé par l'envoi au contrôleur d'une lettre recommandée?

De plus, le législateur agirait sagement, croyons-nous, s'il conférait avec moins de parcimonie à ce fonctionnaire non seulement le droit de communication directe dans tous les cas où l'Enregistrement en est nanti (1), mais encore pour les œuvres de placement privées où, signalons-le, les données extraites des registres manquent aujourd'hui d'uniformité puisque la réglementation de ces bureaux, encore abandonnée aux fantaisies municipales (2).

(1) Voir ci-dessus page 60.
(2) Loi du 28 décembre 1910.

n'appartient pas au Gouvernement, bien secondé, lui, par les inspecteurs du travail.

On augmenterait en outre les pouvoirs du service de l'assiette en les faisant porter sur l'inspection des livres tenus chez tout employeur ou débirentier pour la seule paye de ses employés ou de ses crédirentiers. En quoi cette latitude restreinte nuirait-elle réellement au secret des affaires (1)?

Nous proposerions ensuite d'abolir la facilité trop grande offerte au contribuable d'échapper à la taxation d'office dans l'impôt global sur le revenu en consignant au verso des formules officielles la laconique expression « non imposable », subterfuge commode passé souvent à l'état de véritable clause de style (2). On n'attacherait une valeur probante à la déclaration souscrite que si elle était détaillée; elle mettrait alors le contrôleur sur la voie de traitements ou de retraites à cotiser.

Le fisc et l'équité gagneraient beaucoup, en dernier lieu (3), au non-cumul des exemptions. Déduire le minimum le plus élevé suffirait, au cas où un seul bénéficiaire aurait, concurremment, à son actif un salaire et une rente viagère.

Par contre, aucun motif plausible n'existe pour interdire de graduer suivant l'importance de la commune le minimum uniforme de 1.250 francs prévu pour les pensions. Le libre choix de la résidence que certains invoquent à cette occasion (4) n'est-il pas alors dicté souvent par les intérêts, les relations et les habitudes contractées?

CONCLUSION

Nous ne prétendons pas avoir donné une énumération complète de toutes les retouches qu'il serait expédient de faire subir à l'impôt envisagé; seule, une longue pratique permettra de les découvrir entièrement ; mais nous sommes convaincu que la taxe amendée de la sorte sera plus facile à appliquer, moins injuste,

(1) Lorsqu'il discutait le texte appelé à devenir la loi du 31 juillet 1917, le Sénat a omis de remarquer que sous le régime de l'ancienne patente (loi du 15 juillet 1880), beaucoup d'industriels payaient un droit fixe gradué d'après leur personnel ouvrier, dont ils indiquaient en fait l'importance en produisant au contrôleur les carnets de paye.

(2) Voir page 61.

(3) Se reporter à la page 61.

(4) Voir page 44.

et verra sa productivité accrue pour le bien des finances publiques destinées à faire face à des nécessités budgétaires qui vont toujours grandissant. D'un autre côté, le nombre des domestiques, mieux connu grâce à la réforme proposée, et le chiffre de leurs appointements plus exactement déterminé, constitueront un indice assez sérieux et une vérification détournée des dépenses, donc des recettes présumées, de l'assujetti à l'impôt global sur le revenu. Ainsi la cédule, objet de cette thèse, une fois bien établie et renforcée au moyen des mesures récentes prises pour parer à l'exode des capitaux, sera une arme précieuse permettant au fisc de déjouer les manœuvres subtiles des fraudeurs.

Vu : *Le Doyen*,
P. Louis-Lucas.

Vu : *Le Président*,
J.-B-M. Vignes.

Vu et permis d'imprimer :

Le Recteur de l'Académie,
H. Padé.

Paris. — Imp. Paul Dupont (Cl.). — 344.6.18.